وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جـــامـــعـــة قـــاصـــدي مـــربـــاح ورقـــلـــة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

شعبة : العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

تدقيق التكاليف الخفية ودوره في تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة (شركة استغلال وتسيير المحطات البرية) SOGRAL

للفترة 2018 ,2019 و2021

من إعداد الطلبة :

بـــوزورين مـحـمـد

شـيـبـة فـيـصـل

تحت إشراف الاستاذ:

محمد كـويـسـي

نوقشة وأجيزة علنا بتاريخ : 2021/06/21

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ : عبد القادر دشاش	جامعة قاصدي مرباح ورقلة	رئيسا
الأستاذ : خمقاني بدر الزمان	جامعة قاصدي مرباح ورقلة	مناقشا
الأستاذ : كويسي محمد	جامعة قاصدي مرباح ورقلة	مشرفا

السنـة الجامعـية : 2022/2021

إهداء

إلى أغلى الناس أمي وأبي

إلى إخوتي وجميع أفراد عائلتي

إلى جميع أصدقائي.

بسم الله الرحمن الرحيم

شهادة شكر وتقدير

أولا وقبل كل شيئ الحمد لله الذي مهد لنا دربنا، ويسر لنا أمورنا وأحاطنا بأحسن خلقه، ونرجو المولى عزوجل أن يفيدنا بعلمنا فنفيد به، وأن يتقبل منا عملنا هذا ويجعل حسابنا به يسيرا.

نتقدم بالشكر الجزيل إلى الدكتور المشرف **محمد كويسي** لقبوله الاشراف على هذا العمل وعلى كافة مساعداته.

كما نتوجه بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم على قراءة هذه المذكرة وكافة عمال المكتبة وكذا عمال شركة استغلال وتسيير المحطات البرية للجزائر.

الى من علمنا حرفا طيلة مشوارنا الدراسي والى جميع من ساهموا في انجاز هذا العمل سواء من قريب أو من بعيد.

ملخص البحث:

إن منطق اقتصاد السوق الذي نعيش فيه ، يفرض التجسيد الفعلي للسوق المالي، أين تتداول الأسهم و السندات بحرية ، ، وتعبر فيه المؤسسات عن مردوديتها الحقيقية، هذا السوق الذي يستوجب تدقيقا داخليا وخارجيا للمؤسسات ودراسة مكثفة لتكاليفها الخفية وكيفية الحد منها عن طريق التدقيق الجيد، فتتنامى الحاجة إلى دراسة معايير التدقيق ومؤشرات التكاليف الخفية الخمسة وتحليل مردودية المؤسسة الاقتصادية وهذا بالاعتماد على مختلف أدوات وتقنيات التسيير المالي، لذلك فدراستنا تهدف إلى تحديد مفهوم المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، بما فيها المردودية الاقتصادية و المالية والتجارية وكذلك توضيح أهم معايير التدقيق التي تساعد على تقديم الصورة المالية الحقيقية للمؤسسة والتنبؤ لمستقبلها المالي .

كما تناولنا مختلف القرارات المالية الاستراتيجية التي لها علاقة مباشرة بالمردودية كرأس المال العامل واحتياج رأس المال العامل وكذلك الخزينة، ونظرا للأهمية المالية لدراسة موضوع المردودية في المؤسسة الاقتصادية، فإننا اعتمدنا في تحليل المردودية المحاسبية لشركة استغلال وتسيير المحطات البرية بالجزائر SOGRAL والتي كانت الحالة المدروسة على موضوع بحثنا، على مجموعة من ادوات التحليل المالي وعلى مؤشرات المردودية المحاسبية،

وتبين لنا من الدراسة أن الوضعية المالية للمردودية المحاسبية المتوسطة تسبب فيها عدة متغيرات كمية ونوعية، وأن تحليل مردودية الشركة يسمح لنا بتشخيص وتحليل لمختلف الجوانب المالية والاقتصادية لها، وبالتالي فإن المردودية المحاسبية تعتبر فعلا بمثابة متغيرة استراتيجية في تحليل الأداء المالي للمؤسسة.

كلمات المفاتيح: التدقيق – التكاليف الخفية - المردودية الاقتصادية – المالية – التجارية – الميزانية – جدول حسابات النتائج.

La logique de l'économie de marché dans laquelle nous vivons dicte l'incarnation même du marché financier, où les actions et les obligations s'échangent librement, et dans lequel les institutions expriment leur véritable rentabilité,

ce marché qui nécessite un audit interne et externe des institutions et une étude intensive des leurs coûts cachés et comment les réduire grâce à un bon examen La nécessité d'étudier les critères d'audit et les cinq indicateurs de coûts cachés et d'analyser la rentabilité de l'institution économique, sur la base des différents outils et techniques de gestion financière, notre étude vise donc à définir le concept de la rentabilité

comptable de l'institution économique, y compris la rentabilité économique, financière et commerciale, ainsi que clarifier les critères d'audit les plus importants qui aident à présenter l'image La situation financière réelle de l'institution et la prévision de son avenir financier.

Nous avons également traité diverses décisions financières stratégiques directement liées à la rentabilité, telles que le besoin en fonds de roulement et le besoin en fonds de roulement, ainsi que la trésorerie. Nous avons recherché, sur un ensemble d'outils d'analyse financière et sur des indicateurs comptables de rentabilité,

L'étude nous a montré que la situation financière de la rentabilité comptable moyenne est causée par plusieurs variables quantitatives et qualitatives, et que l'analyse de la rentabilité de l'entreprise nous permet de diagnostiquer et d'analyser les différents aspects financiers et économiques de celle-ci, et donc la rentabilité comptable est en effet considérée comme une variable stratégique dans l'analyse de la performance financière de l'institution.

Mots clés : audit - coûts cachés - rentabilité économique - financier - commercial - budget - tableau des comptes de résultats.

قائمة المحتويات

العنوان	رقم الصفحة
الاهداء	
الشكر	
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الاشكال	
قائمة المختصرات	
المقدمة	
الفصل الأول: علاقة التدقيق بالتكاليف الخفية	
تمهيد	
المبحث الأول: مـــاهية التـــدقـيـــق	3
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق	3
المطلب الثاني: مفاهيم مختلفة حول التدقيق	3
المطلب الثالث: أهمية التدقيق وأهدافه	5
المبحث الثاني: مقومات التدقيق	7
المطلب الأول: أنواع التدقيق	7
المطلب الثاني: فروض التدقيق	10
المطلب الثالث: معايير التدقيق	11
المبحث الثالث: علاقة التدقيق بالتكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية	16
المطلب الأول : مفهوم التكاليف الخفية	16
المطلب الثاني: مؤشرات التكاليف الخفية	17
المطلب الثالث: كيفية تخفيض التكاليف الخفية من خلال التدقيق .	26
خلاصة الفصل الاول	30
الفصل الثاني: دراسة نظرية لتحليل المردودية المحاسبية باستخدام مؤشرات الأداء المالي	31
تمهيد	32
المبحث الأول: دراسة تحليلية لمردودية المؤسسة الاقتصادية	33

المطلب الأول: ماهية المردودية	33
المطلب الثاني: طبيعة ومجال المردودية	39
المبحث الثاني: تحليل المردودية باستخدام مؤشرات الأداء المالي	43
المطلب الأول: تحليل المردودية باستخدام مؤشرات النشاط	43
المطلب الثاني: تحليل المردودية باستخدام مؤشرات النتيجة	49
المطلب الثالث: تحليل المردودية باستخدام مؤشراتها المالية	54
المبحث الثاني: فعالية التدقيق في تحسين مردودية المؤسسة	65
المطلب الأول: أهمية التدقيق في تسيير مالية المؤسسة الاقتصادية	65
المطلب الثاني : دور التدقيق في تحسين وظيفتي الشراء والبيع	66
خلاصة الفصل الثاني	69
الفصل الثالث: تحليل المردودية المحاسبية لشركة استغلال وتسيير المحطات البرية للجزائر (SOGRAL)	70
تمهيد	71
المبحث الأول: تقديم عام لشركة استغلال وتسيير المحطات البرية	72
المطلب الأول: تقديم المؤسسة	72
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة استغلال وتسيير المحطات البرية	73
المبحث الثاني: تقييم التكاليف الخفية للمؤسسة وتحليل ميزانيتها المالية	75
المطلب الأول: حساب التكاليف الخفية الناتجة عن الغياب	75
المطلب الثاني: حساب التكاليف الخفية الناتجة عن حوادث العمل	78
المطلب الثالث : حساب التكاليف الخفية الناتجة عن دوران العمل	81
المطلب الرابع: إعداد الميزانيات المالية للمؤسسة وتحليلها على أساس مؤشرات التوازن المالي للسنوات (2018،2019،2021)	85
المبحث الثالث: تحليل مردودية المؤسسة باستخدام مؤشرات الأداء المالي	92
المطلب الأول: تحليل مردودية المؤسسة باستخدام مؤشرات النشاط	92
المطلب الثاني: تحليل مردودية المؤسسة باستخدام مؤشرات النتيجة	96
المطلب الثالث: تحليل مردودية المؤسسة باستخدام المؤشرات النسبية للمردودية	98
خلاصة الفصل الثالث	101
الخاتمة	102
قائمة المراجع	105

الملاحق	113

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	تصنيفات أسباب الغياب	18
2	أهم الحلول المتاحة للمؤسسة في حالة غياب عامل ما	19
3	أسباب حوادث العمل	20
4	طرق حساب الانتاجية	26
5	الجدول رقم (05): غياب العمل بالمؤسسة خلال الفترة (2018-2021)	75
6	معدل الغياب بالمؤسسة خلال الفترة (2018-2021)	76
7	حساب التكاليف الخفية للغياب.	//
8	ملخص التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغياب:	78
9	عدد حوادث العمل وعدد ساعات العمل المفقودة	78
10	التطور السنوي لمعدلات التكرار وخطورة حوادث العمل في المؤسسة خلال الفترة (2018-2021)	79
11	حساب التكاليف الخفية لحوادث العمل	80
12	ملخص التكاليف الخفية لمؤشر حوادث العمل	81
13	دوران العمل خلال الفترة (2018-2021).	82
14	معدل دوران العمل خلال الفترة (2018-2021)	83
15	النكاليف الخفية الناتجة عن دوران العمل خلال الفترة (2018-2021)	84
16	النموذج الشامل لحساب التكاليف الخفية للفترة (2018-2021).	84
17	الميزانية المالية جانب الأصول للسنوات 2018-2019-2021	86
18	الميزانية المالية جانب الخصوم للسنوات 2018-2019-2021	87
19	جانب الأصول للميزانية المالية المختصرة	88
20	جانب الخصوم للميزانية المالية المختصرة	88
21	رأس المال العامل الصافي	89
22	رأس المال العامل الإجمالي	89
23	رأس المال العامل الخاص	90
24	رأس المال العامل الأجنبي	90
25	احتياج رأس المال العامل	91
26	الخزينة	91
27	جدول حسابات النتائج للسنوات 2018-2019 و2021	93
28	نسبة تطور استهلاك النشاط بالنسبة لرقم الاعمال	94
29	الهامش التجاري	94
30	إنتاج النشاط	95
31	نسبة القيمة المضافة إلى رقم الاعمال	95
32	نسبة توزيع القيمة المضافة على العمال	96
33	نسبة تطور فائض الاستغلال الإجمالي	96
34	تحليل نتيجة الاستغلال	97
35	النتيجة العادية قبل الضرائب	97
36	النتيجة الصافية للنشاط	98

37	المردودية التجارية	98
38	المردودية المالية	99
39	المردودية الاقتصادية	99
40	أثر الرافعة المالية	100

قائمة الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	ملخص لتعريف التدقيق	4
2	ملخص لمعايير التدقيق	15
3	مكونات التكاليف الخفية	17
4	مفهوم المردودية	36
5	المفهوم الوظيفي للمردودية	37
6	تكوين الهامش التجاري	45
7	حساب القيمة المضافة في المؤسسة التجارية	46
8	حساب القيمة المضافة في المؤسسة الصناعية	46
9	القيمة المضافة للتحليل	47
10	تكوين الفائض الإجمالي للاستغلال	49
11	تكوين نتيجة الاستغلال	51
12	تكوين النتيجة الجارية قبل الضريبة	52
13	أثر مختلف السياسات على نتيجة المؤسسة	52
14	المردودية الاقتصادية	58
15	تحليل المردودية المالية وفقا لنظام ديبون	62
16	التكاليف الكلية وعتبة المردودية	64
17	الهيكل التنظيمي لشركة سوغرال	71

قائمة الرموز المختصرات

الرمز	معناه	الدلالة
R.O.I	Return On investment	العائد على الاستثمار
CAHT	Chiffre d'Affaire Hors Taxe	رقم الاعمال
MC	Marge Commercial	الهامش التجاري
VA	Valeur Ajoutée	القيمة المضافة
EBE	Excèdent Brut d'Exploitation	فائض الاستغلال الاجمالي
RE	Résultat d'Exploitation	نتيجة الاستغلال
RNE	Résultat Net d'Exploitation	النتيجة الصافية للنشاط
RC	Rentabilité Commercial	المردودية التجارية
RE	Rentabilité Economique	المردودية الاقتصادية
RF	Rentabilité financière	المردودية المالية
SR	Seuil de Rentabilité	عتبة المردودية
SOGRAL	Société de Gestion et d’exploitation des gares routière d’Alger.	شركة استغلال وتسيير المحطات البرية بالجزائر

المقدمة

تعتبر المؤسسة الاقتصادية نواة الاقتصاد الوطني، ومصدر الثروة الاجمالية للمجتمع من خلال خلق مساهمات ووظائف اقتصادية قادرة على انشاء منافع اجمالية، لذلك فهي مصدر لمداخيل الدولة والافراد ومن ثم فالمؤسسة هي المكون الأساسي الذي لا يمكن الاستغناء عنه لتحقيق التنمية الاقتصادية، فعلى مستوى المؤسسة يشكل الربح الهدف المرجو من إنشائها كذلك يمكن اعتباره المكسب الرئيسي، كما يعتبر البحث عن الكيفية التي تشكلت بها نتيجة المؤسسة أمرا ضروري وهام لدى المسير المالي ذلك من أجل تحديد السلوك الرشيد الذي يجب على المؤسسة إنتاجه.

ولتتمكن المؤسسة من معرفة قدرتها على بلوغ أهدافها، تعتمد التدقيق بكل أنواعه ومعاييره كوسيلة من أجل خفض تكاليفها الخفية ورفع مردوديتها حيث تعبر هاته المؤشرات على قدرة المؤسسة على البقاء والاستمرار، فمن خلالها نقيم الهيكل المالي للمؤسسة من جانب سيولتها، حتى نستطيع أن نحدد علاقتها بمحيطها المالي والمتعاملين معها (البنك، السوق، ... إلخ).

إن دراسة التدقيق والكشف عن التكاليف الخفية وتحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، هو عبارة عن عملية التنبؤ واكتشاف لنقاط القوة ولنقاط الضعف في المؤسسة عن طريق كشف الأخطاء والتجاوزات وبالتالي تبيان ما إذا كانت تتمتع بنظام رقابة فعال وصحة مالية جيدة أم أنها في طريق الزوال، وهل هذه المردودية التي تحققها المؤسسة دائمة ومستمرة تسمح لها بمواجهة الأخطار في المستقبل، كذلك قدرتها على تحقيق مستويات عالية من المردودية يؤشر بإمكانيات النمو الداخلي للمؤسسة، والذي يضمن لها البقاء والاستمرار وهو الهدف الأساسي لوجود أي مؤسسة اقتصادية، ومن هنا تبرز لنا أهمية تحليل المردودية المحاسبية في المؤسسة وما مدى نجاعة التدقيق في اتخاذ القرارات السليمة .

ورغم هذه الأهمية نجد أن معظم المسيرين في المؤسسات يهملون هذا الهدف الأساسي، ولا يحملون أنفسهم تعب تدقيق القوائم المالية باعتبارها المادة الأولية للتشخيص المالي في تحليل أسباب ضعف المردودية في المؤسسات الجزائرية.

الإشكالية:

ما مدى فعالية تدقيق التكاليف الخفية في تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية؟

تقودنا هذه الإشكالية إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو التدقيق وماهي فروضه ومعاييره؟
- ما علاقة التدقيق بالتكاليف الخفية؟
- كيف يتم دراسة وتحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية؟

- ما هو الدور الذي يلعبه تحليل المردودية المحاسبية في شركة استغلال وتسيير المحطات البرية للجزائر؟

الفرضيات:

وللإلمام بحيثيات الموضوع ومحاولة الإجابة على التساؤلات المطروحة وضعنا الفرضيات التالية:

- التدقيق وظيفة ضرورية في المؤسسة الاقتصادية
- كلما كان تطبيق التدقيق فعال كلما تراجعت التكاليف الخفية في المؤسسة؛
- كلما توفرت المؤسسة على مردودية كافية ومستديمة، كلما كانت في وضعية مالية سليمة؛
- كلما أولينا اهتماما أكبر لوظيفة التدقيق كلما ارتفعت مردودية شركة استغلال وتسيير المحطات البرية للجزائر الى المستوى المطلوب.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى بلوغ مجموعة من الأهداف ومنها:

- معرفة العلاقة بين التدقيق الجيد والقرارات السليمة على مستوى المؤسسة؛
- محاولة تحديد المؤشرات المستخدمة في تحليل المردودية وتفسيرها؛
- تطبيق هذه المؤشرات السابقة الذكر على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

أهمية الدراسة:

إبراز الجانب المهم في تحقيق الأهداف والمعرفة الصحيحة لوضع المؤسسة من خلال ترجمة المعلومات المسجلة في القوائم المالية وبالتالي معرفة نقاط القوة ونقاط الضعف من أجل تسهيل عملية اتخاذ القرار.

أسباب اختيار الموضوع:

لم يكن اختيارنا للموضوع بمحض الصدفة وإنما كان نتيجة عدة اعتبارات موضوعية وذاتية والمتمثلة فيما يلي:

الأسباب الموضوعية:

- الأهمية البالغة للموضوع لدى مسيري المؤسسات الاقتصادية وخاصة تلك الفئة التي تشتغل بالوظيفة المالية؛
- محاولة إثراء المكتبة بموضوع تطبيقي أكثر منه نظري.

الأسباب الذاتية:

- الميول الشخصي لموضوع التدقيق عامة؛
- الميل الشخصي إلى التقنيات الكمية وخاصة المالية في ميدان تسيير المؤسسات؛
- الرغبة في التعرف أكثر على عالم المؤسسات الاقتصادية كخبرة للمستقبل.

حدود الدراسة:

- تحددت الدراسة على تحليل المردودية المحاسبية شركة استغلال وتسيير المحطات البرية للجزائر خلال السنوات 2018،2019،2021؛
- حدود الدراسة كانت فقط على مستوى شركة استغلال وتسيير المحطات البرية للجزائر؛
- الدراسة التطبيقية كانت خلال الموسم الدراسي 2021 -2022 .

منهج البحث:

قصد الوصول إلى معرفة دقيقة لعناصر إشكاليتنا والالمام بمختلف جوانب الموضوع وتحليل أبعاده والاجابة عن الإشكالية المطروحة، اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي الموافق للدراسة النظرية، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم اتباع منهج دراسة الحالة حيث قمنا بإسقاط النظري على التطبيقي والذي يمكننا من تطبيق جانب من المعلومات المتوفرة لدى المؤسسة في تحليل مردوديتها وتقييمها.

مرجعية الدراسة:

- **المصادر الأولية:** وتتمثل في المقابلة والتي من خلالها تم جمع القوائم المالية لمؤسسة شركة استغلال وتسيير المحطات البرية للجزائر؛
- **المصادر الثانوية:** وتتمثل في الكتب والمحاضرات والملتقيات والانترنت بالإضافة إلى الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع.

صعوبات البحث:

خلال إعدادنا لهذا البحث اعترضتنا بعض الصعوبات أهمها:

- ضيق الوقت؛
- نقص المراجع بالعربية الحديثة وخاصة الكتب؛

- غياب المعلومات المتعلقة بالتكاليف الخفية لأن المؤسسة محل الدراسة مؤسسة خدمات وموضوع التكاليف الخفية متعلق أكثر بمؤسسة صناعية انتاجية.

هيكل البحث:

لدراسة الموضوع دراسة وافية، تناولنا الموضوع في ثلاثة فصول، تسبقهم في ذلك مقدمة وتليهم الخاتمة.

يتناول الفصل الأول علاقة التدقيق بالتكاليف الخفية في ثلاث مباحث وهما المبحث الأول ماهية التدقيق أما المبحث الثاني فيضم مقومات التدقيق والمبحث الثالث تطرق لعلاقة التدقيق بالتكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية؛

أما في الفصل الثاني تطرقنا إلى دراسة نظرية لتحليل المردودية المحاسبية باستخدام مؤشرات الاداء المالي وتم تقسيمه إلى ثلاث مباحث: دراسة تحليلية لمردودية المؤسسة الاقتصادية، تحليل المردودية باستخدام مؤشرات الأداء المالي وأخيرا فعالية التدقيق في تحسين مردودية المؤسسة؛

والفصل الثالث تناولنا فيه دراسة حالة على شركة استغلال وتسيير المحطات البرية للجزائر (SOGRAL) حيث قمنا بإسقاط الدراسة النظرية على الجانب التطبيقي وفي الأخير الخاتمة.

الفصل الأول:

علاقة التدقيق بالتكاليف الخفية

تـمـهـيـد:

أخذت مهنة التدقيق حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا الحالي، نظرا لما لها من ادوار على عدة مستويات، فعلى الرغم من انه ولوقت قريب كان ينظر إلى التدقيق على انه مهنة تكتسب بالتمرن فقط، لكن بحكم تشعبها كنتيجة للتوسع الاقتصادي وكبر حجم المؤسسات تزايدت الحاجة إليها، وكان لا بد من إطار نظري يحكمها، بحيث أصدرت مختلف الهيئات الحكومية والأكاديمية جملة من المفاهيم والأهداف وحتى المعايير محاولة بذلك حصر الجانب النظري.

للدراسة بالتفصيل أكثر، سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى معرفة علاقة التدقيق بالتكاليف الخفية، بحيث قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: تطرقنا فيه إلى ماهية التدقيق؛

المحب الثاني: تضمن مقومات التدقيق؛

المبحث الثالث: علاقة التدقيق بالتكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: مـــاهية التـدقـيــق

تـأثرت مهنة التدقيق بمختلف الظروف التي عايشها على مر العصور وبتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية نظرا للدور الكبير الذي لعبته وتلعبه في تحقيق التقدم والنمو لكل الوحدات الاقتصادية ومد الأطرلف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلا أساس للقارارت المراد اتخاذها وعليه سنتطرق في هذا المبحث الى التطور التاريخي للتدقيق والمفاهيم المختلفة المتعلقة به وكذا أهدافه وأهميته على جميع الأصعدة.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية وتعني: الشخص الذي يتحدث بصوت عال. نشأت هذه المهنة منذ القدم إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات كما أن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها علما أن غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ.[1] ومع ظهور الثورة في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين الملكين والإدارة المحترفة وتطور النظام الضريبي فإن الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ ولكن التعبير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة ولغاية سنة 1850 ، هو الاعتراف ، والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المحاسبة لأجل منع واكتشاف العالى والخط والتغيير الآخر كان الاعتراف بوجود الحاجة للدقيق القوائم المحاسبية من قبل تحصر مستقل وسداد الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقا تفصيليا ولجميع العمليات.

لكن بتقدم الزمن وزيادة حجم العمليات وتطور الأنظمة المحاسبية بدأ الاعتراف والقبول بواسطة العينات.[2]

المطلب الثاني: مفاهيم مختلفة حول التدقيق

التعريف الأول: التدقيق علم يتمثل في مجموعة من البادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع يهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه العالي في نهاية فترة محددة.

ومنه يتضح أن التدقيق علم له مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة ، حاولت المنظمات المهنية والجمعيات العلمية للمحاسبين والمراجعين إرساءها خلال حقبة طويلة من الزمن ، كما أن للتدقيق طرقه وأساليبه وإجراءاته التي تنظم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية ومحتويات الدفاتر والسجلات المالية

[1] خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى ، الأردن 2003 ، ص17-18 .
[2] إدريس عبد السلام أسيوي، المراجعة، معايير وإجراءات ، دار النهضة العربية ، ط1 ، لبنان، 1996، ص14.

وللتدقيق أهداف تتمثل في الحكم مدى تغيير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية مدة محددة.

وتشمل عملية التدقيق [1]

التعريف الثاني: عرف الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين الاقتصاديين والماليين التدقيق بأنه: " مدى قدرة المدقق على إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وصحة الوضعية المالية للمؤسسة عند تاريخ إعدادها للقوائم المالية الختامية، مع التأكد من مدى احترام المؤسسة للقوانين والقواعد المنصوص عليها في البلد الذي تنشط فيه[2]

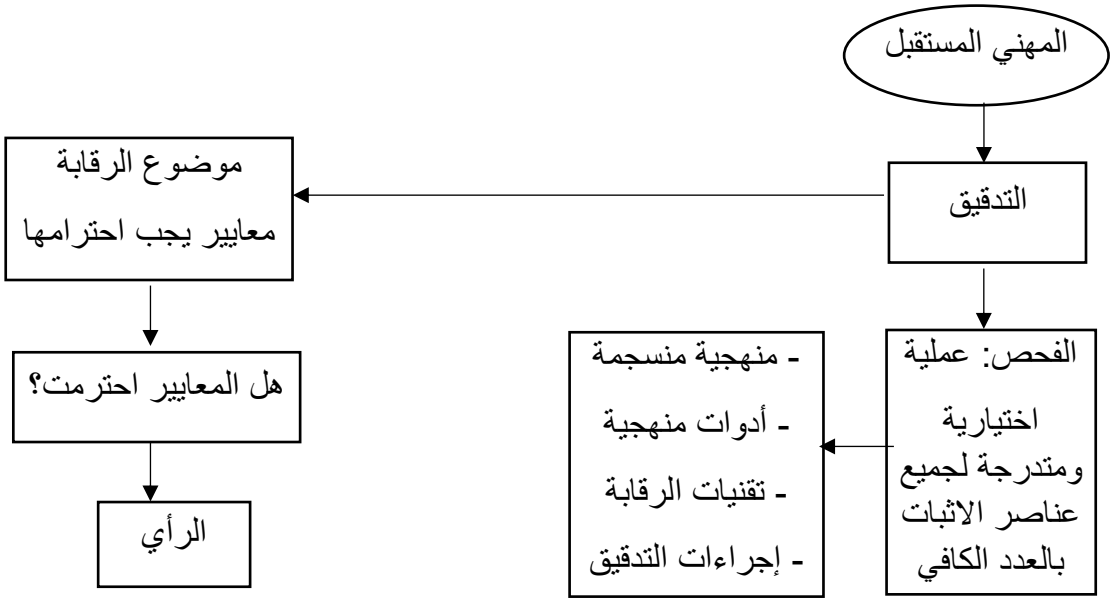
ومن خلال التعريف نشير إلى أن عملية التدقيق حتى تصل الى هدفها يجب أن تمر بثلاث مراحل:[3]

الفحص : يقصد به التأكد من صحة قياس العمليات وسلاماتها وتسجيلها وتبويبها الخاصة بنشاط المؤسسة

التحقق: يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية، حيث يعمل المدقق على التأكد من الوجود الفعلي للعناصر المادية للمؤسسة وعلى تسجيلها تسجيلا يوافق التشريع المحاسبي في دفاتر المؤسسة، فضلا عن التأكد من تسجيل كل ما من شأنه أن يؤثر على عناصر الدخل أو الذمة.

التقرير : هو ختام عملية التدقيق يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتهما في تقرير ويقدم إلى من يهمه الأمر داخل المؤسسة وخارجها.

الشكل رقم (01): ملخص لتعريف التدقيق



[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث للتدقيق الحسابات ، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان 2000 ، ص 10-11.

[2] Bernard Germond, Audit Financier Guide pour l'audit de l'information financiere des entreprise, Dunod, Paris ,1991, P28.

[3] مسعود صديقي ومحمد براق ، مداخلة بعنوان انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، يومي 8 و 9 مارس 2005، ص27.

المصدر: شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة**، أطروحة دكتوراه، كليه العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2012، ص12.

المطلب الثالث: أهمية التدقيق وأهدافه

إن أساس القيام بأي عمل يكون بسبب أهميته البالغة، أو من أجل تحقيق الأهداف المسطرة من وراءه، وهذا ما نجده في مهنة المدقق، إذ تكتســـي هذه الأخيرة أهمية كبرى لدى العديد من الأطراف، كما أنها تحقق أهدافا عدة، تتطور وتزداد بتطورها، ذلك في إطار مجموعة من الخصائص المميزة لهذه المهنة، لذا سوف نتطرق في هذا المطلب إلى كل من أهمية، أهداف، خصائص التدقيق.

الفرع الأول: أهمية التدقيق[1]

1- أهمية بالنسبة لإدارة المشروع، والملاك، ورجال الاقتصاد: تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تستخدم في الرقابة، والتخطيط للمستقبل، لتحقيق أهدافها بكفاءة عالية، ومن هنا تحرص على أن تكون هذه البيانات مدققة من قبل هيئة محايدة.

أما فئة الملاك فتهتم بمعرفة المركز المالي لوحداتهم الاقتصـادية، لاتخاذ القرارات المتعلقة بتوجيه اسـتثماراتهم التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، بالاعتماد على دقة وصحة القوائم المالية ومن جهة أخرى نجد رجال الاقتصاد يعتمدون على هذه الأخيرة – القوائم المالية – في تقرير الدخل القومي، والناتج الداخلي الخام، وفي رسم برامج الخطط الاقتصادية.

2-أهميته بالنسبة للدائنتين، والموردين،و البنوك، و مؤسسـات الإقتراض: بالنسبة للدائن و المورد، يعتمدون على تقرير المدقق لصـــحة وســلامة القوائم المالية، لمعرفة المركز المالي، والقدرة على الوفاء بالالتزامات قبل الشـروع في منح الائتمان التجاري والتوسـع فيه، والبنوك، ومؤسـسـات الإقراض الأخرى فتعتمد على المركز المالي السليم للمؤسسة في تمويل مشروعاتها.

2- أهميته بالنسبة للنقابات إدارة الضرائب والهيئات الحكومية: تعتمد نقابة العمال على القوائم المالية المدققة في مفوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور، وتحقيق مزايا العمل، والمشاركة في الأرباح، كما تعتمدها الهيئات الحكومية، إدارة الضـــرائب في أغراض عدة منها التخطيط، الرقابة، تحديد الوعاء الضـــريبي، وتقديم الإعانات لبعض الصناعات.

[1] حمزة كراش، توفيق بلخيري، عبد الرحمان بلال، التدقيق في البنوك التجارية، مذكرة نيل شـــهادة ليســـانس، المركز الجامعي بالمدية دفعة 2003.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق:[1]

إن التطور التاريخي لمهنة التدقيق جعلنا ننظر إلى مدى تطور مضمونة، وأهدافه منذ النشأة إلى وقتنا الحالي، فبعد أن كان هدفه الرئيســـي هو اكتشـــاف الأخطاء والغش، وكذا التأكد من صـــحة البيانات، ودقتها، وأخيرا الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية.

ويمكن حصر الأهداف في عدة نقاط، نذكر منها فيمايلي:

1- التأكد من صـحة ودقة البيانات المحاسـبية المثبت في دفاتر المؤسـسـة , و سـجلاتها , وتقدير مدى الاعتماد عليها؛

2- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر المحاسبية من أخطاء, أو غش؛

3- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية مع ما هو مقيد بالدفاتر, والسجلات ؛

4- تقليل فرص الأخطاء ,والغش عن طريق زيارات المدققة المفاجئة للمؤســـســـــة ,وتدعيم أنظمة الرقابة المستخدمة لديها ؛

5- مراقبة الخطط, ومتابعة تنفيذها, ومدى تحقيق الأهداف, وتحديد الانحرافات, و أسبابها وطرق معالجتها؛

6- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة ؛

7- كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛

8- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع؛

[1] حمزة كراش، توفيق بلخيري، عبد الرحمان بلال، مرجع سبق ذكره. ص4-5.

المبحث الثاني: مقومات التدقيق

تقوم عملية التدقيق على مجموعة من الفروض تبنى على قوامها الأفكار التي تسبق عملية التحليل، بالإضافة الى المعايير التي تعتبر الوسيلة للحكم على مستوى الأداء المهني للمدقق ولا تتم هاته الخطوات دون معرفة الأنواع المختلفة للتدقيق.

من خلال هذا المبحث سوف ندرس كل من أنواع التدقيق وفروضه ومعاييره.

المطلب الأول: أنواع التدقيق

يمكن تقسيم أنواع التدقيق إلى :

1-2-1 الأنواع المتداخلة : يأخذ التدقيق عدة مفاهيم ومعاني وهذا حسب الأدوار التي يلعبها داخل المؤسسة لهذا وردت له عدة تقسيمات لتحقق حاجة المجموعات الطالبة لتقريرها ، فالحاجة لنوع معين تنبثق من الحاجة لفحص بند معين داخل المؤسسة ينسجم مع طبيعة هذا النوع ، فهناك أنواع مرتبطة ارتباطا وثيقا بالتدقيق المالي وتسمى بالأنواع المتداخلة للتدقيق أهمها :

أولا من ناحية نطاق عملية التدقيق :[1]

-التدقيق الكامل : يقصد به التدقيق التي ليس له إطار محدد أو قيود تضعها الإدارة ويشمل هدف هذه المؤسسة التدقيق الكشف عن جميع الأخطاء في المؤسسة.

-التدقيق الجزئي : هو التدقيق التي يقتصـــر عمل المدقق فيها على بعض العمليات المعنية ، أي وجود قيود على نطاق فحص المدقق .

ثانيا من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:

-تدقيق مســتمر طوال العام: حيث يقوم المدقق بعمليات التدقيق والفحص لعمليات المؤسـســة طوال العام في ضوء خطة وبرنامج زمني متفق عليه، ويقدم تقارير دورية شهرية وربع سنوية ونصف سنوية وسنوية، ومن أهم مزاياها أنها تحقق اكتشــاف الأخطاء والعش والتزوير والتدليس أولا بأول وتقديم معلومات دقيقة وســريعة لتساعد في اتخاذ القرارات، وهو تلائم المؤسسات الكبيرة.

دقيق في نهاية العام أو عند الطلب: حيث يقوم المدقق بعمليات التدقيق والفحص مرة واحدة في نهاية العام ، أو عند الطلب ، ويفقد هذا النوع من التحقيق مزايا الشقيق المستمر ، وهو تلائم المؤسسات الصغيرة والمصغرة .

[1] حسين يوسف القاضي وآخرون، تدقيق الحسابات، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2003 ، ص31

ثالثا من حيث الهيئة التي تقوم التدقيق

- التدقيق الداخلي : [1]هو نشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة على القيام بوظيفتها الرقابية بفعالية وكفاءة ، وذلك من خلال تقويم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات ، وحماية الأصول والتحقق من دقة السجلات المحاسبية واكتماله وما يحتوي عليه من بيانات وتقويم كفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة الاقتصادية وكفاءة العاملين فيها وأمانتهم.

التدقيق الخارجي : [2]هو عملية رقابية من خارج المؤسسة يقوم به مدقق خارجي يعينه المساهمون بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب بهدف إبداء رأيه الفني المحايد وينقسم بدوره إلى 4 أشكال :

- تدقيق خارجي قانوني ؛
- تدقيق خارجي قضائي ؛
- تدقيق خارجي حكومي ؛
- تدقيق خارجي تعاقدي .

رابعا من حيث درجة الالتزام بعملية التدقيق :

- التدقيق الإلزامي ؛
- التدقيق الاختياري .

خامسا من حيث درجة الشمول ومدى لية في التنفيذ : [3]

- تدقيق عادي ؛
- التدقيق لعرض معين ؛

1-2-1 - الأنواع المستقلة للتدقيق :

تجدر الإشـــارة هنا إلى أن هذه الأنواع لا ترتبط بالموضـــوع المراد دراســـته ، لهذا يتم التطرق في هذا العنصر إلى أهم الأنواع المستقلة للتدقيق والاكتفاء بالإشارة إلى بقية الأنواع فنجد من هذه الأنواع :

أ . التدقيق المالي:(Audit Financier)

إن تدقيق القوائم المالية هو عبارة عن الحصـــول على أدلة للإثبات لتوفير تأكيدات بصـــحة الأرقام الظاهرة في هذه القوائم المالية واتساقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو أي أسس محاسبية شاملة [4]،

---

[1] حسين يوسف القاضي وآخرون، تدقيق الحسابات، الجزء االثاني، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2009 ، ص 464.

[2] جبهان عبد العزيزالجمال ،المراجعة وحوكمة الشركات ، دار الكتاب الجامعي، الإمارات ،2014 ،ص 32 بتصرف .

[3] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية العمليه، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن ،2004 ، ص11.

[4] طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول،الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص34.

حيث يقتصـــر عمل المدقق هنا على فحص الحســابات الظاهرة على القوائم المالية وإبداء رأيه حوله ، إذ يطلع المدقق في عمله هذا على فحص جل المســتندات المبررة ، كما ينبغي الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع الدراسة و الذي هو مجموعة الضمانات التي تسهم في التحكم في المؤسسة [1]، وإنه بتقييمه لهذا النظام يمكنه الوقوف على مدى سـلامته وبالتالي سـلامة النظام المحاسـبي والحكم على مجموعة العمليات المحاسبية رغم أنه اكتفى بدراسة مقررات العينة فقط .

ب . تدقيق العمليات : (Audit opérationnel)

يعرف تدقيق العمليات " بأنها تدقيق منتظمة لأنشـــطة الوحدة الاقتصـــادية (أو قطاع محدد منها) ومدى تحقيق الأهداف المرجوة منها وذلك بغرض تحسـين الأداء وتحديد الفرص المتاحة لتحسـين هذا الأداء ووضـع التوصيات اللازمة لذلك أو اتخاذ تصـرفات أخرى " [2]، وقد قدم المعهد الفيدرالي المالي الكندي لتدقيق العمليات تعريفا أشمل إذ يقول « أن الهدف الأساسي لتدقيق العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسـؤولياتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضـوعية ، وتقييم النشـاطات وتقديم - تعليقات واقتراحات حوله »[3] ، ويتم القيام بتدقيق العمليات (Audit operationnel) بهدف تحليل الخطر والانحراف الموجود في الأهداف الموضوعة من طرف مجلس الإدارة[4].

ج . التدقيق الجبائي :

إن الهدف من عملية التدقيق الجبائي هو معاينة صـحة الحالات الجبائية للمؤسـسـة [5]والنظر في إمكانية تنويع طرق التسيير العقلاني في المؤسسة بالرجوع إلى النصوص القانونية التي تمنح أقل جباية مفروضة على المؤسسة والنظر في إمكانية الاستفادة منها حيث يمكن أن نميز بين نوعين من الجهات التي تقوم بعملية التدقيق الجبائي [6].

- تدقيق تقوم به مصلحة الضرائب إذ أنها تعمل على تحقيق السجلات المحاسبية للمؤسسة وما يظهر عليها من معلومات وتسند في ذلك إلى التشريعات الجبائية المختلفة ؛

- تدقيق تقوم به المؤسسـة هو بذاتها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها إذن تعمل على تكليف إما جهة داخلية والمتمثلة في خلية التدقيق الداخلية بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه أو جهة خارجي " مراجع حسابات

[1] Raffegau Jet all, L'Audit Financier, Que Sais-Je, Paris, France, 1994, P06.

[2] طارق عبد العال، **مرجع سبق ذكره** ، ص35.

[3] Raffegau Jet all,OP. Cit, P11.

[4] Alain Mikol, **L'Audit Financier**, Edition D'organisation,Paris, France,1999,P10.

[5] Jacque Duhem Et Michel Jammes, Audit et Gestion Fiscale de l'Entreprise, Edition Dalloz, Paris, France,1994, P202.

[6] محمدعباس الخجازي، **مراجعة الأصول العلمية والممارسة الميدانية**،مكتبة عين الشمس، القاهرة، 1981، ص79.

" وهذا من أجل تسـيير المخطط الجبائي للمؤسـسـة إذ يكتفي هذا المدقق بتدقيق القوائم المالية للمؤسـسـة مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية [1].

د . أنواع أخرى للتدقيق : هناك أنواع أخرى للتدقيق كما هو معلوم أن التدقيق يتبع بيئته ومن بينها ما يلي :

- تدقيق الجودة ؛
- التدقيق الإداري ؛
- التدقيق الاجتماعي؛
- تدقيق الاعلام الألي؛
- تدقيق نظام المعلومات ؛

المطلب الثاني: فروض التدقيق

تمثل الفروض نقطة البداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام لنظرية، وهو نفس الشيء بالنسبة لفروض التدقيق.

ويعرف فرض التدقيق كما يلي: " يعبر الفرض عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين المهتمين بالتدقيق تجمع بين أكثر من مفهوم رقابي واحد، وتعتبر الأساس الذي يستفيد منه أو تبنى عليه المبادئ العلمية للتدقيق"[2] وتتمثل أهم فروض التدقيق فيما يلي :[3]

1- قابلية البيانات للفحص :

يتمحور التدقيق على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المالية الناتجة عن هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم المعلومات المحاسبية من جهة ، ومصداقية النظام المحاسبي المعتمد ، وينبع المعلومات المقدمة من جهة أخرى ، وتتمثل هذه المعايير فيما يلي :

* **الملاءمة :** يعني ضرورة ملاءمة المعلومات المحار احتياجات المستخدمين المحتملين ، وارتباطه بالأحداث التي تعبر عنها .

* **القابلية للفحص :** معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بمحض المعلومات نفسها ، فإنهما لا بد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها .

* **البعد عن التحير :** معنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية .

---

[1] Payraveau.P et H.Descottes G, Comptabilité et fiscalité , Edition Dalloz, Paris,France, 1994, p202.

[2] محمود السيد الناغي ، **المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار للتدقيق**، المكتبة العصرية ، المنصورة ، الطبعة الأولى ، 2000 ، ص 26 .

[3] عبد الفتاح الصحن وآخرون ، أسس المراجعة العلمية والعملية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2004 ، ص 26 .

* **القابلة للقياس الكمي :** هي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية .

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق والادارة :

يقوم هذا العرض على تبادل المنافع بين الإدارة والمدقع ، حيث أن الإدارة تقدم معلومات واقعية للمدقق

الذي يدي على أساسها رأيه النبي المخايد ، وفي نفس الوقت يقوم المدقق بتزويد الإدارة معلومات صاحة لاتخاذ قرارات سليمة,

-3خلو المعلومات التي تقدم للفحص من أي أخطاء تواطئية : يثير هذا الفرض مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية الكافية ، وعدم مسؤوليته على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيله بمعايير التدقيق المتعارف عليها .

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية :

إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يسمح بالتقليل من الأخطاء والتلاعبات ، كما يجعل عملية التدقيق اقتصادية عن طريق الاكتفاء بالتدقيق الاختباري بدلا من التدقيق التفصيلي .

5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية :

يقوم هذا الفرض على أن القوائم المالية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يعتبر الالتزام بالمبادئ المحاسبية مؤشرا حقيقيا للحكم على مدى صلاحية القوائم المالية الختامية وتمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

6- المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تبقى كذلك في المستقبل:

يقضي هذا المرض بأن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي وتمت وفق إجراءات سليمة وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل، ولذلك فإنه من الضروري على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة لكشف مواطن الضعف في إجراءات النظام المفروض، وخاصة مع إدخال النظم الآلية لمعالجة البيانات التي أصبحت هايد بعدم صلاحية هذه الفرضية في المؤسسات الحديثة

7- مدقق الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط:

حسب هذا الفرض، يتولى المدقق مهامه حسب الاتفاقية المبرمة بينه وبين المؤسسة محل التدقيق، بشرط عدم إخلال هذه الاتفاقية بمعايير التدقيق والتي على رأسها معيار الاستقلال.

8- المركز المهني للمدقق يفرض عليه التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز:

ويعني هذا الفرض أن المكانة المهنية التي يتمتع بها المدقق المستقل تفرض عليه أن يكون ملتزما في مسلكه بطريقة تتناسب مع هذه المكانة.

المطلب الثالث: معايير التدقيق

تعتبر المعايير عنصرا رئيسيا في نظرية التدقيق ، وهي كنتيجة طبيعية ومنطقية لفروض ومفاهيم التدقيق، حيث أن مهنة التدقيق كغيرها من المهن تعتمد على معايير متعارف عليها تصدرها هيأت مهنية محلية ودولية وتلقى القبول العام من طرف أعضاء هذه الهيآت، وتنعكس في الإجراءات المتبعة في القيام بمهمة التدقيق ، كما تمثل معايير التدقيق النموذج الذي يقتدي به المدقق في ممارسته المهنية ، وتعبر عن قواعد إرشادية يمكن للمدقق الرجوع إليها في تقييم أدائه المهني ، كما تمثل الإطار العام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني لتحديد طبيعة المسؤولية المهنية للمدقق وطبيعة عملية التدقيق للجهات المستفيدة منها ، مما يدعم الثقة في هذه المهنة ويجعلها ذات كيان مستقل .[1]

وتعرف على أنها : " مقاييس للأداء يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية أو عن طريق الاتفاق العام بين أعضاء المهنة لتكون مرشدا عاما يوضح طريقة العمل وتمثل مقياسا للأداء " .[2]

وتنقسم معايير التدقيق إلى ثلاث معايير أساسية كالتالي:

1- المعايير العامة أو الشخصية:

سميت هذه المعايير بالشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي لمدقق الحسابات، ويمكن حصرها في الآتي:

* **التأهيل العلمي والعملي :** ينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كما فق ، يعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من الحالات المرتبطة بالممارسة المهنية ، إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المدقق في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك الحالات ، ويصل مستعدا لانتساب المعرفة في مجالات جديدة.[3]

* **الاستقلال:** تتمثل أهمية هذا المعيار في كون درجة مصداقية رأي المدقق في تقريره النهائي مرتبطة بمدى حياد هذا الأخير واستقلاله عن المؤسسة مثل التدقيق، لتمثل الاستقلالية في نزاهة واستقامة ونضج المدقق، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية، وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة، كما عليه باعتباره الضامن لـشرعية

[1] شريقي عمر ، مرجع سبق ذكره، ص18-19 .

[2] إبراهيم شاهين ، مفهوم معايير الأداء للهني في للراجعة المالية الخارجية ، عملة المحاسبين ، الكويت ، العدد 05 ، 1995 ، ص 36 .

[3] محمد الفيومي وآخرون ، أصول المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، 1998 ، ص 35 .

وصدق الحسابات، أن يكون مستقلا فعلا ، أي يتمتع بكامل الحرية اتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة ، وأن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل.[1]

* **العناية المهنية :** يوجب هذا المعيار على المدقق ضرورة التزامه بالمعايير الفنية والأخلاقية لمهنة التدقيق ، كما أنه مطالب بتحسين جودة خدماته ، وأن يعطي الاهتمام الكافي لجميع خطوات عملية التدقيق ، فتوفر عنصري الكفاءة والاستقلال غير كافي ، وبالتالي يشترط توفر جدية في العمل ترفع من مستوى جودة أدائه المهني . تتطلب العناية المهنية من المدقق أن يتفهم جيدا طبيعة العمل الذي يقوم به ، ولماذا يقوم به ، وإن لم يكن متأكدا من أي جزء من هذا العمل ، فإنه يقع على مسؤوليته البحث عن الاستشارة المناسبة ، كما تتطلب التخطيط والإشراف الكامل لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسؤولا عنها ، وأن يقوم بإعداد أوراق عمل كاملة ودقيقة ، لأنه إذا تم إعداد أوراق العمل دون اهتمام وبشكل غير كامل فإن هذا يثير الشك في الأدلة التي قام المدقق بتجميعها ، وتقتضي العناية المهنية أن يجتهد المدقق في القيام بمسؤولياته تجاه العملاء وأصحاب الأعمال والمجتمع ، ويعرض هذا الاجتهاد على المدقق مسؤولية تقديم الخدمات المهنية بدون إبطاء وبدقة واهتمام ، وأن تكون الخدمة كاملة.[2]

2- **معايير العمل الميداني**: [3]

تشتمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، كما أنها توضح المراحل التي مر بها المدقق خلال أدائه لمهمته، ورغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على اختلاف عملياتها وعلمها إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير لا تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها فيما يلي:

***التخطيط والاشراف الملائمين:** يعني هذا المعيار أن المدقق مطالب بوضع خطة عمل مكتوبة تتلاءم والعمليات التي تفرضها بيئة المؤسسة محل التدقيق، كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية التحتي معزز من فراس بلوغ الغرض من ورائها، مع إمكانية خضوع هذه الحملة للتعديل والمتابعة مع الفلور مراحل العمل من ناحية أخرى، فإن المدقق مطالب بتحديد مسؤوليات مساعديه ومتابعة أعماهم وتقييم أدائهم باعتباره المسؤول الأول والمباشر عن عملية التدقيق.

* **الفهم الكافي للرقابة الداخلية:** المغزى من هذا المعيار هو قيام المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق والتعرف على مدى سلامته كونه يعتبر النقطة التي ينطلق منها المدقق، فضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية يحدد مقدار الفحص الذي سيقوم به المدقق (حجم العينة) ، فوجود نظام رقابة داخلية

[1] محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ص38

[2] محمد الفيومي وآخرون ، مرجع سبق دكره ، ص 39.

[3] محمد أمين مازون ، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2001 ، ص22-24.

سليم ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها ، كون تدقيق كافة المعلومات المحاسبية يعد أمرا مستحيلا في المؤسسات الكبيرة ، وبالمقابل فإن ضعف نظام الرقابة الداخلية سيصعب من مهمة ال ، كونه يلجأ لتوسيع مجال العينة ، ما يتطلب المزيد من الوقت والجهد .

***جمع أدلة التدقيق الكافية :** ينص هذا المعيار من معايير العمل الميداني على أن يحصل المدقق على الأدلة والقرائن الكافية لتكون أساسا سليما يستند إليه في إبدائه لرأيه حول القوائم المالية ، شريطة أن تقوم هذه الأدلة على فرض قابلية التحقق ، فالقرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم . قد تأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور، كالملاحظة المادية ، العمليات الحسابية ، المعلومات التي يقدمها الطرف الثالث ، المستندات ، إقرارات رجال الإدارة ، وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة ، وعلى المدقق أن يقيم جودة ونوعية (صلاحية) هذه الأدلة شأنها شأن كميتها ، فكلاهما يساعد على الاقتناع بالدليل . فكفاية الأدلة تعني أن تكون على قدر عال من التمثيل للعينة المستخدمة ، ما يفرض كبر حجم العينة نسبيا حتى تنعكس العينة على أكبر قدر من المعلومات المحاسبة ، أما فيما يخص جودة الأدلة ، فذلك يعني أن تتمتع بالموضوعية وخلوها من التحير الشخصي ، بالإضافة إلى قابليتها للقياس الكمي .

3- معايير إعداد التقرير:[1]

تنتهي مهمة كل مدقق عقب أداء عملية الفحص بكتابة تقرير نهائي ، يتضمن رأيه الشريح المحايد حول شرعية وصدق الحسابات ، غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي يتعين على المدقق أخذها بعين الاعتبار ، وتنقسم إلى أربعة معايير :

*** رأي عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبة عند إعداد القوائم المالية:**

يعني المعيار الأول من معايير التقرير، أن تقيم توضيحا من المدقق حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ومن أهم المبادئ المحاسبة المتعارف عليها بأذكر:

ا- مبدأ الاستمرارية؛

- مبدأ استقلالية الدورات والنتائج الدورية؛ مبدأ استقرار الوحدة النقدية؛

- مبدأ ثبات أو استمرارية الطرق المحاسبية؛ مبدأ الحيطة والحذر و مبدأ القيد المزدوج.

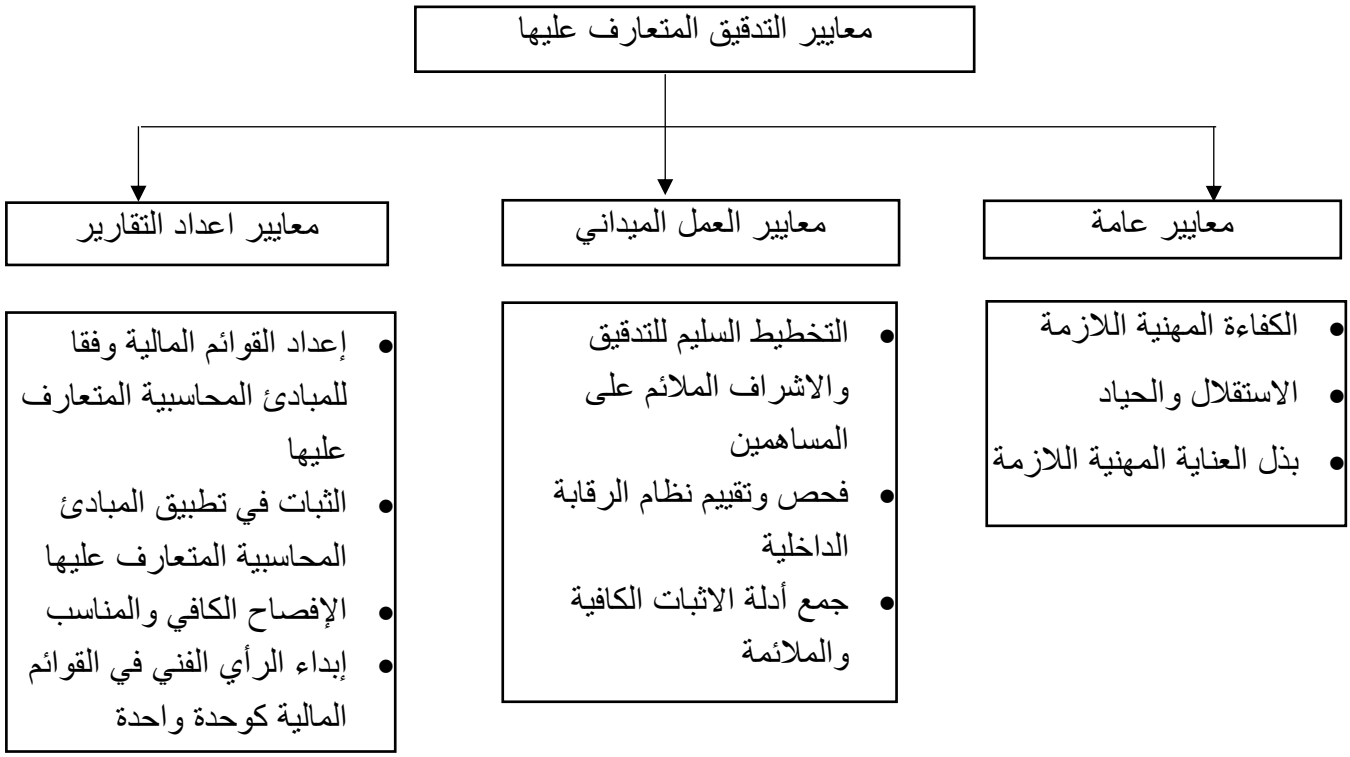
[1] صالح مرصاد وآخرون، المراجعة الداخلية و التدقيق في البنوك التجارية، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة، 2013، ص 17-19.

*** مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** يتعين على المدقق أن يشير في تقريره إلى استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى، استنادا إلى إطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من خلال التقارير، والغاية من هذا الإثبات هو القدرة على إجراء المقارنات بين القوائم المالية على اختلاف الدورات ، كما يتوجب على المدقق توضيح التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية المطبقة وانعكاساتها على القوائم المالية .

*** الإفصاح الكافي :** يقتضي هذا المعيار من المدقق ضرورة إشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغفلتها القوائم المالية عن حسن أو سوء نية من معديها ، وذلك تفاديا للتضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها ، المقصود بكفاية الإفصاح هنا ، أن يرتكز على المعلومات الجوهرية دون أن يتعداها إلى التفصيلات غير المجدية .

*** إبداء الرأي :** يقضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير تعبير المدقق عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة ، أما في حالة امتناع المدقق عن إبداء رأيه ، فيتوجب عليه انطلاقا من معايير التقرير أن يوضح أسباب هذا الامتناع ، وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المدقق بالقوائم المالية ، أي عند موافقة المدقق على استخدام اسمه في التقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتعلق بالقوائم ، فإن تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها .

شكل رقم (02): ملخص لمعايير التدقيق



المصدر: ألفين أربرتر، جيمس لوبك، المراجعة: مدخل متكامل (ترجمه: محمد عبد القادر الديسطي)، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009، ص42.

المبحث الثالث: علاقة التدقيق بالتكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية

أثبتت الكثير من الأبحاث التي أجريت في مجال التحليل الاجتماعي والاقتصادي في المؤسسات الاقتصادية أن الفرق السلمي بين الأداء المتوقع و الأداء الفعلي هو الذي يؤدي إلى الاختلالات، و التي تنشأ بدورها تكاليف غير متوقعة، التي أطلق عليها الباحث الفرنسي Henri SAVALL التكاليف الخفية. تنشأ التكاليف الخفية عموما بسبب تردي وضعية المجالات الخمس المكونة لظروف الحياة المهنية للعامل و المتمثلة في ظروف العمل، التنظيم ، إدارة الوقت ، الاتصال ، التدريب ، و هذا ما سنوضحه أكثر من خلال هذا المبحث بحيث ستتناول مفهوم التكاليف الحقية ، مؤشرات التكاليف الخفية وأثر التدقيق الجيد على التكاليف الخفية.

المطلب الأول : مفهوم التكاليف الخفية

أولا تعريف التكاليف الخفية

تعددت التعاريف المتعلقة بالتكاليف الحقية فمنهم من يعرفها بأنها : " تلك التكاليف التي لا يوجد لها معنى أو تفسير في نظام المعلومات المستعملة في المؤسسة و المتمثلة في كل من الميزانيات التقديرية ، المحاسبة العامة ، المحاسبة التحليلية .. الخ " [1]

كما تعرف في قاموس الموارد البشرية بأنها " تلك التكاليف الخاصة بالتصحيحات و التعديلات للاختلالات ، و هي لا تظهر و ليس لها معنى في نظام معلومات المؤسسة ، و هذه التعديلات تستهلك و تستعمل موارد إضافية للوصول إلى الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة " [2]

كما تعرف أيضا على أنها : ترجمة نقدية لأنشطة معالجة الاختلالات و تسمى خفية لأنه لا يمكن ملاحظتها في أنظمة معلومات المؤسسة فهي منتشرة في جميع الوظائف كما أنها مسايرة للنشاط العادي " [3]

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن التكاليف الخفية لا يمكن أن تظهر بأي شكل من الأشكال في النظام المحاسبي بسبب عدم وضوحها بشكل ملموس على عمال المحاسبة، كما أنها ناتجة عن الاختلالات و الخلل في الأداء.

[1] H.Savall . V.Zardet . Maitriser Les Couts et les Performances, Caches 6 ° edition Economica , Paris , 2015 , P127 .

[2] Pertti J.M. Dictionnaire des Ressources Humaines , 7e édition . Vuibert , Paris . 2015 , P 95 .

[3] J.M Degeorge . " Analyse du fonctionnement d'une PME : étude de ses dysfonctionnement et de son mode de communication " , mémoire pour le DEA de gestion socio - économique des entreprises et des organisation Université lumière lyon 2. 1997 , P10 .

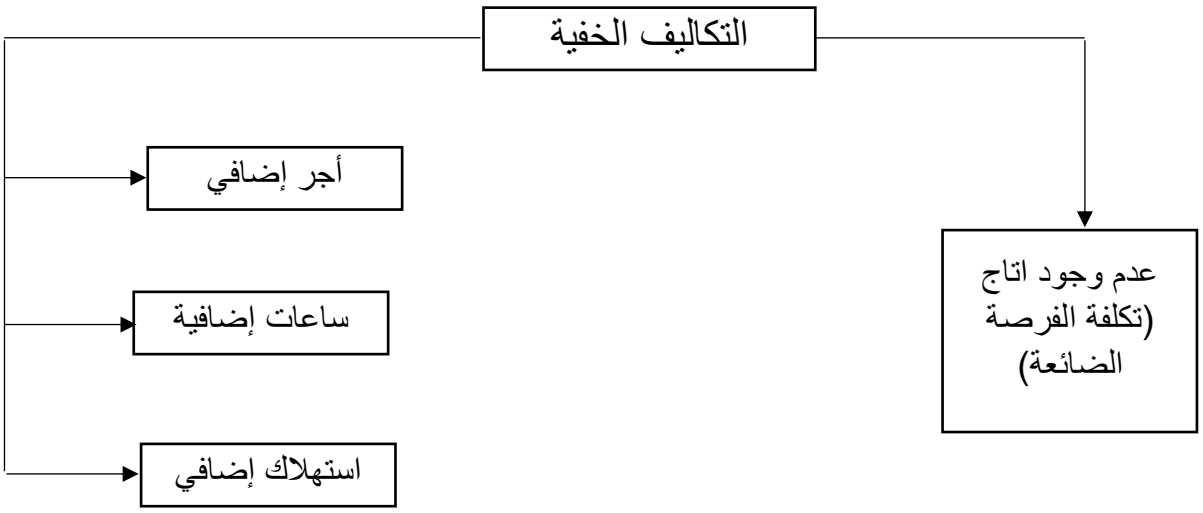
ثانيا مكونات التكاليف الخفية:

تنتج التكاليف الخفية عن الاختلالات التي تتعرض لها المؤسسة بصفة مستمرة: تشوهات، اضطرابات، نزاعات، ضغوط، ولذلك تقوم المؤسسة بالبحث عن تسويات تستهلك موارد اقتصادية دون أن تساهم في خلق قيمة مضافة (بل قد تتسبب حتى في تدهور تلك القيمة)، ولذلك فإن التقليل من الاختلالات يشكل مصدر تحسين في المؤسسة؛ ويمكن تقسيم المكونات الأساسية الي أربعة:[1]

- الأجور الإضافية (الأجور المدفوعة للعمال دون مقابل عمل بسبب الغياب المبرر)؛
- الوقت الإضافي أو الوقت المخصص للتعديل أو للتصحيح.
- الاستهلاك الوظيفي لكل من الطاقة والمواد الاولية ...؛
- تكلفة الفرصة البديلة الناجمة عن عدم وجود انتاج بسبب التعطل ، وأيضا عنصر اللاجودة

بالنسبة للعناصر الثلاثة الأولى يمكن للمؤششة تفاديها أو التقليل منها جزئيا من خلال رفع مستوى التشغيل، وأما بالنسبة للنوع الرابع فلا يمكن للمؤسسة التحكم فيه لخروجه من نطاق ارادتها كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (03) : مكونات التكاليف الخفية



Source : Henri Savall, Veronique Zardet, Maitriser les couts et Les Performances Caché, Ed Economica, 4éme Edition, Paris, 1995, P82.

المطلب الثاني: مؤشرات التكاليف الخفية

توصل هانري ساقال في أبحاثه إلى أن هناك خمسة مؤشرات تدل على نحمل المؤسسة لتكاليف خفية والمتمثلة في: الغياب، خوادث العمل، دوران العمل، اللاجودة، والفروق الإنتاجية، والتي سنتطرق اليها بشيئ من التفصيل في هدا المطلب.

[1] وحيد عتروس، أهمية حساب التكاليف الخفية في المؤسسة الصناعية، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، جامعة محمج خيضر، بسكرة، الجزائر،2013، ص27.

أولا: مؤشر الغياب

يعتبر الغياب احدى الاختلالات الاجتماعية التي تعرقل السير الجيد للمؤسسة وتسبب لها في تكاليف زائدة يمكن تفسيرها كليا او جزئيا بتغير سلوكيات العاملين فيها مما يتطلب معرفتها ومحاولة تصحيحها وتقليلها.

1- **تعريف الغياب :** هو "تلك الحالة التي تنشأ عن علم حضور الشخص الى العمل رغم انه مدرج في جدول العمل"[1] ، كما يعرف بأنه : " عدم حضور العامل الى العمل لسبب خارج عن ارادة العامل لمدة زمنية معينة. [2]

- **أسباب الغياب :** يصنف هنري سافال أسباب الغياب من حيث ما يمكن تخفيضه جزئيا ، والغياب المعبر عن مناخ اجتماعي داخلي في المؤسسة ، والغياب لأسباب خارجة عن المؤسسة ويوضح ذلك الجدول الموالي :

الجدول رقم (01) : يمثل تصنيفات أسباب الغياب .

غياب يمكن تخفيضه جزئيا	غياب معبر عن مناخ اجتماعي داخلي في المؤسسة	غياب لأسباب خارجة عن المؤسسة
- الأمراض، استرجاع الاضافية. - حوادث العمل - غياب دون مبرر، - اصابات ، عطل تعويضية .	- التكوين المهني المستمر - الانتدابات (لجان ، تمثيل نقابي ...) -العطل من أجل التكوين - الاجازة	- عطل دون راتب - احداث عائلية -اضطرابات وطنية وتضامنية

Source : H Savall , V.Zardet , Maitriser les couts et les performances cachés , 6 édition , Economica , par is , 2015 , p 152

3- التكاليف الخفية المرتبطة بالغياب : للغياب تكاليف تتحملها المؤسسة وهي : [3]

تكاليف سوء التشغيل: وهي التكاليف التي تقوم المؤسسة بتحملها نتيجة لسوء تنظيم وغياب العمال والمتمثلة في نقص الجودة، انخفاض الانتاج والإنتاجية بسبب ضعف خبرة العامل من العمل المسند إليه الذي تولى مهام العامل المتغيب

تكاليف التعويض: هي تكاليف تتحملها المؤسسة المتمثلة في إجراءات التعويض العامل المتغيب متن تكلفة الساعات الإضافية، مما يجعل المؤسسة أمام خيارات قد تكون غير معتادة في معظم الأحيان.

[1] محمد سعيد أنور سلطان، **إدارة الموارد البشرية**، دار جامعة الجديدة للنشر، اسكندرية، مصر، 2003، ص104.
[2] مسعود بوبيان ، مساهمة في تخفيض التكاليف الخفية دراسة حالة مؤسسة BCR سطيف ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2012، ص37.
[3] مسعود بوبيان، نفس المرجع السابق، ص40.

الجدول رقم (02) : أهم الحلول المتاحة للمؤسسة في حالة غياب عامل ما

المؤشر	كيفيه معالجة الغياب	الاثار الناتجة
	المعالجة بالساعات الإضافية	- المؤسسة تترك العمل من خلال زيادة ساعات العاملين لتعريض الساعات الضائعة من طرف العاملين المتخيين .
مؤشر الغياب	المعالجة بتوقيف الآلة	- تحمل تكاليف توقيف تشغيل الالة ؛ - نقص الانتاجية وخسارة الزبائن بسبب تأخر التسليم .
	المعالجة بزيادة العمالة	- تتحمل المؤسسة تكاليف التوظيف ؛ - نقص الجودة والانتاجية

المصدر : مراد كواشي ، التكاليف الخفية و تأثيرها على أداء المؤسسة ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص إدارة مالية ، جامعة منتوري ، قسنطينة ، 2005 ، ص 94 .

4- قياس الغياب:

يقاس بطرق متعددة وتختلف المقاييس التي تستخدمها المؤسسة وفقا لاحتياجاتها ، ويتم حساب معدل الغياب كالتالي :[1]

معدل الغياب = مجموع أيام التغيب + إجمالي عدد ساعات العمل × 100

حيث أن عدد الايام الكلية المنتظرة لا يتضمن أيام العطل المدفوعة الأجر وكذلك أيام الأعياد الرسمية ويعتبر هذا المعدل أكثر المعدلات استعمالا.

معدل تعدد الغياب : يهدف الى قياس متوسط عدد مرات تغيب الأفراد في قسم معين أو في مؤسسة ككل في فترة زمنية معينة وتحسب وفق ما يلي :

معدل تعدد الغياب عند مرات التغيب = متوسط عدد العاملين × 100

معدل شدة التغيب : يقيس هذا المعدل مدى الضرر الناشئ عن الثقيب إذ لا يكفي أن يعرف عدد مرات التغيب وإنما ان يأخذ في الاعتبار طول فترة التغيب لكل مرة ويحسب كما يلي:

معدل شدة التغيب = عدد الأيام المفقودة بسبب التغيب ÷عدد مرات التغيب

من خلال ما تقدم يمكن القول أن الغياب يعتبر خلل وتكلفة إضافية للمؤسسة ، لذلك يتوجب عليها البحث عن أفضل الحلول لتخفيض من تكلفته .

[1] محمد عبد الفتاح الصيرفي، إدارة الموارد البشرية، دار المناهج للنشروالتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص165.

ثانيا : مؤشر حوادث العمل

تعتبر حوادث العمل من أخطر الظواهر التي تواجه المؤسسات الاقتصادية و الأفراد العاملين فيها على حد عنواء ، لما تسببه من خسائر كبيرة و تكاليف إضافية ، ونظرا لأهمية هذا المؤشر سنتطرق لأهم عناصره . **1- تعريف حوادث العمل :**

يقصد بحوادث العمل : " كل حادث يقع للعامل أثناء تأدية عمله أو خارجه عمد القيام بمهمة طبق لتعليمات صاحب العمل ، وانجرت عنه إصابات بدنية ناتجة عن سبب مفاجئ أو أثناء المسافة التي يقطعها العامل للذهاب إلى العمل أو الإياب منه . " [1]

2 - أسباب حوادث العمل : تحصل حوادث العمل نتيجة مجموعة من الأسباب وهي : [2]

الجدول رقم (03) : أسباب حوادث العمل

الأسباب الإنسانية	الأسباب المادية
- سوء الاختيار المهني ؛ -الإجهاد الناتج عن العمل ؛ - نقص التدريب ؛ -إهمال قواعد الوقاية ؛ - ضعف الرقابة .	**1 - الأسباب التقنية :** - طبيعة آلات ومعدات الإنتاج ؛ - نوعية المواد الأولية المستعملة ؛ - عدم كفاءة عمال الصيانة **2 - أسباب مرتبطة بظروف العمل :** - سوء اختيار الموقع وتصميم المباني ؛ - مناخ العمل غير الملائم (الحرارة ، الإضاءة ، التهوية الضوضاء)

المصدر : منيرة بن أودينة ، **تقييم التكاليف الخفية دراسة حالة شركة سيليس الدولية للزجاج** . مذكرة لنيل شهادة الماجيستر لماجيستر في علوم التسيير ، خصص إدارة مالية ، جامعة منتوري ، قسنطينة ، الجزائر ، 2009-2010 ، ص ص 63-66.

التكاليف الخفية المرتبطة بحوادث العمل : تعتبر حوادث العمل من أهم العوامل المسببة في زيادة التكاليف الظاهرة عامة والخفية خاصة وتتمثل هذه الأخيرة فيما يلى : [3]

- تكلفة الاشتراك في الضمان الاجتماعي من حوادث العمل ؛

[1] المادة 12 من قانون رقم 83/13 المؤرخ في 02/07/1983 من قانون العمل ، المتعلق بحوادث العمل والأمراض المهنية .

[2] منيرة بن أودينة ، تقييم التكاليف الخفية دراسة حالة شركة سيليس الدولية للزجاج ، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر في علوم التسيير ، تخصص إدارة مالية ، جامعة منتوري ، قسنطينة ، الجزائر ، 2009-2010 ، ص ص 63-66

[3] مراد كواشي، إشكالية تقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الأبحاث الاقتصادية ، العدد 08 ، جامعة البليدة، 2013، ص135

تكلفة التسيير الاداري لحوادث العمل ؛

تكلفة الاسعافات الأولية ، الفحص الطبي الاجباري قبل مزاولة عمله من جديد ... ؛

تكلفة خسائر التشغيل الناجمة عن حوادث العمل ؛

التكلفة الناجمة عن تغيب العمل المصاب ؛

تكلفة تدريب عامل جديد إما بتوظيف عامل جديد أو نقل عامل من قسم أخر .

- تكلفة الاستثمارات الوقائية من الحوادث نتيجة القيام بإجراءات احتياطية تعقب كل حادث لتفادي تكراره .

- تكلفة الأرباح المفقودة من جراء انخفاض الانتاج .

4- قياس حوادث العمل : إن وقوع حوادث العمل أمر حتمي وخطير ، لا يمكن تجنبه كليا خاصة في بعض الاعمال وعليه فإن المؤسسات إن لم تستطع منع وقوعها فتحاول على الأقل التقليل منها ومن أهم المقاييس المستخدمة لقياسها وهي : [1]

معدل تكرار الحوادث : يقيس هذا المعدل تكرار حوادث العمل التي تنتج عنها توقف العمل مقارنة بعد ساعات العمل الفعلية خلال فترة زمنية معينة وفق المعادلة التالية :

معدل تكرار الحوادث = (عدد حوادث العمل مع توقف خلال فترة زمنية ÷ اجمالي وقت العمل الفعلي خلال نفس الفترة) × 100

ويمثل معدل تكرار حوادث العمل لكل مليون ساعة عمل.

معدل خطورة حوادث العمل: يعبر هذا المعدل من خطورة الحوادث بعدد الساعات الضائعة ويحسب بالعلاقة التالية:

معدل خطورة حوادث العمل= (عدد أيام العمل الضائعة بسبب الحوادث خلال فترة زمنية ÷ اجمالي وقت العمل الفعلي خلال نفس الفترة) × 10^6

ويعبر عن الوقت الضائع في كل مليون ساعة .

ثالثا: مؤشر دوران العمل

يعتبر دوران العمل من الظواهر الشائعة وذلك لأن ارتفاعه يدل على كفاءة العمل المنخفضة في المؤسسة.

1 تعريف دوران العمل: هو التغير الحاصل في عدد الأفراد العاملين في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، وهذا التغير في العدد يحصل بسبب خروج أفراد من المؤسسة ودخول أفراد آخرين جدد لسد حاجتها.[2]

[1] فطيمة بودريعة، مريم سعيدي، دور التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في رفع الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة الصديق بن يحيى، قسم التسيير، جيجل، 2020، ص23.

[2] أحمد ظاهر المئزي ، دوران العمل بالقطاع العام ، مذكرة ماجيستر ، تخصص علوم ادارية ، جامعة الكويت ، 2012-2013 ، ص 35 .

2 - أسباب دوران العمل : يحدث دوران العمل لأسباب قد تعود الى :[1]

- المؤسسة : وذلك في حالات المقربات مثل : الفصل ، تسريح لأسباب اقتصادية أو عند انقضاء مدة العقد لأجل محدد ، بطلان عقد العمل أو إلغائه لأسباب قانونية .

- العامل : ينادر العمال المؤسسة لأسباب كثيرة قد يخضع بعضها لسيطرة المؤسسة كالأجور ، توقيت العمل ، النقل ، الترقية وقد لا يخضع كالمرض ، العجز التام ، حوادث العمل ، التقاعد ، الوفاة ، الهجرة .

- أسباب أخرى : وهي كل الأسباب التي لا تشملها المجموعتين السابقتين . وتلعب الظروف الاقتصادية دورا مهما في مجال دوران العمل ففي الرواج الاقتصادي (انخفاض البطالة) يميل عدد التوقفات عن العمل إلى الازدياد بفعل ان العمال يكونوا في مركز تفاوضي أفضل مقارنة من مستخدميهم أوقات الكساد والركود فيكونون أكثر تحفظا في طلب العطل المرضية والتفكير في تغيير العمل وهذا في أما تحت طائلة الفصل.

3 - التكاليف الخفية المرتبطة بدوران العمل :

يترتب عن دوران العمل جملة من الأثار السلبية التي من شأنها أن تعيق المسار التقدمي لأي مؤسسة وذلك نتيجة لخسارتها لموظفيها وخاصة الأكفاء منهم وذوي الخبرة، والتكاليف التي ستتحملها لشغل الوظائف الشاغرة وتتمثل هذه التكاليف في: [2]

تكاليف الإحلال او التعين: وهي التكاليف الناتجة عن توظيف افراد جدد والمتمثلة في تكلفة الاعلانات، المقابلات والاختبارات.

-تكاليف التكوين: وهي ناتجة عن تعين أفراد أقل كفاءة وخبرة في المنصب الموكل له، وبالتالي وجب تكوينه من أجل الادماج الفعلي في هذه الوظيفة،

تكاليف الفصل أو الانتهاء من الخدمة: وتتمثل أساسا في العلوات او المكافآت التي تمنح للأفراد المسرحين في اطار ترك العمل الذي يخضع لرقابة الادارة لتقاعد المسبق أو التصريح الإجباري الناتج عن تطبيق قوانين تخضع لتطورات اقتصادية، كما تشمل كذلك تكاليف أخرى مثل: إعانات البطالة .

[1] نوادي مهيدي ، تأثير التكاليف المستترة على نظام المعلومات المحاسبية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMG ، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية ، تخصص علوم اقتصادية ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، الجزائر ، 2010 ، ص 163.

[2] عبد القادر دبون ، الهواري سويسي ، أثر الخوصصة في الجزائر على وظيفة تسيير الموارد البشرية في المؤسسة ، مجلة الباحث ، العدد 03 ، جامعة ورقلة ، الجزائر ، 2004 ، ص 103.

4 - قياس دوران العمل :

ويتم حساب معدل دوران العمل من خلال المعادلات التالية : [1]

معدل الانفصال = (عند الافراد تاركي الخدمة خلال الفترة الزمنية ÷ متوسط عند العاملين خلال نفس الفترة) × 100

معدل الانضمام = (عند الافراد الذين يتم تعيينهم خلال الفترة الزمنية ÷ متوسط عدد العاملين خلال نفس الفترة) × 100

معدل دوران العمل = (عند الأفراد الذين تم تعيينهم - عدد الأفراد تاركي العمل خلال الفترة) ÷ متوسط عدد العاملين خلال نفس الفترة

وتتضمن ظاهرة دوران العمل العديد من الجوانب لذا يمكن حساب معدل كل جانب من هذه الجوانب ، فيكون هناك معدل فصل ، معدل تعيين ، معدل ترى عمل ،

معدل احلال وتقيس هذه المعادلات مختلف أوجه دوران العمل .

رابعا : مؤشر اللاجودة

تتحمل المؤسسة التكلفة إضافية تؤدي إلى تقليل الأرباح وتحقيق خسائر، اللأجودة نتائج كما لها أسباب ونتج عموما من الخطأ وعدم المطابقة ، وقبل أن تتطرق إلى مفهوم اللأجودة نقوم بتعريف مصطلح الجودة والذي عرفته الجمعية الأمريكية للجودة بأنها : " مجموعة الخصائص والمميزات للسلع والخدمات التي تعتمد على مقدرتها في إرضاء حاجات محددة المستهلك.[2]

1- **تعريف اللاجودة :** تعرف اللاجودة وفق المعيار المحاسبي لسنة 1987 (NFX50 - 120) بأنها : " الفارق الذي يظهر بين النوعية المستهدفة والنوعية المحققة .[3]

2- **أسباب اللاجودة :** تتمثل أسباب اللاجودة في العناصر التالية : [4]

-العنصر البشري : وذلك بانخفاض مستوى أداء العمال (سوء الاختيار ، نقص التكريب ....)

[1] محمد عبد الفتاح الصيرفي ، ادارة الموارد البشرية ، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، ص 160 .

[2] يوسف حجيم الطائي وآخرون ، نظم ادارة الجودة في المنظمات الانتاجية والخدمية ، دار اليازوري للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009 ، ص 57.

[3] Claude Jumbert, L'Assurance Qualité, Paris, Economica, 1995,P11.

[4] فطيمة بودريعة، مريم سعيدي، مرجع سبق ذكره، ص23.

- عنصر التصميم : سواء من حيث تصميم المنتج (تقصير من جانب دراسات السوق ، انواع الزبائن ...) ، أو من ناحية تصميم عملية الانتاج بحد ذاتها والتي تتوقف على تجميع المراحل التي تمر بها عملية التصميم (تجميع المواد الأولية ، أسلوب العمل ...)

-عنصر الآلات و المعدات : حيث تتسبب في اللاجودة من الصيانة الرديئة ، قطع غيار غير أصلية ، سوء التشغيل ... -عنصر المكونات : قد تتسبب الآلات و المعدات في اللاجودة وذلك من خلال عدم فعالية عمليات التخزين و النقل ، وعدم احترام شروط المحافظة على هذه المكونات .

3 - التكاليف الخفية المرتبطة بمؤشر اللاجودة : تكاليف الجودة هي الفرق بين سعر التكلفة الحالي للمنتج والسعر المنخفض في حالة عدم وجود أي خطأ أو عيب أثناء التصميم ، الانجاز ، التسويق و الاستعمال . وهي تكاليف يمكن تجنب ها إذا كان العمل صحيحا في جميع المراحل من بدايتها .

تشمل التكاليف الخلية المرتبطة بمؤشر اللاجودة بالعناصر التالية:[1]

- تكاليف الوقاية : وهي تلك التكاليف التي تحدث لمنع إنتاج منتجات غير مطابقة للمواصفات مثل : تكلفة هندسة الجودة ، فحص المواد الواردة ، صيانة و إصلاح الآلات ....

- تكاليف التقييم : وهي تلك التكاليف التي تحدث لاكتشاف تلك الوحدات الفردية من المنتج غير المطابقة الموصفات مثل : تكاليف فحص المواد المستلمة ، اختبار المنتج خلال عملية التصنيع

- تكاليف الفشل الداخلي : وهي التكاليف التي تحدث عندما يتم اكتشاف المنتج غير مطابق للمواصفات قبل شحنه مثل : تكلفة إعادة التصنيع للمسموحات التي تمنحها المنشأة للزبائ لتشجيعها على قبول المنتجات ...

- تكاليف الفشل الخارجي : وهي التكاليف التي تحدث عندما يتم اكتشاف المنتج غير مطابق للمواصفات بعد شحنه للعميل مثلة هامش المساهمة الضائع من انخفاض المبيعات وحصة السوق والسعر....

* تتزايد تكاليف الوقاية والتقييم كلما زادت الجودة بينما تتناقص تكاليف الفشل الداخلي والخارجي كلما تزايدت الجودة .

4 - قياس اللاجودة:

تسمى بمؤشرات الجودة وتتمثل في:[2]

مؤشر العمل : ويعني العلاقة النسبية بين تكلفة الجودة وبين مجموع ساعات العمل المباشرة كما يلي :

مؤشر تكاليف العمل = التكاليف الكلية للجودة ÷ ساعات العمل المباشرة .

[1] Afnor , **Gérer et assure :** qualité et efficacité des organisation, 6 édition, Paris, 1996, P480.

[2] محمد ماضي العجلي، ليث علي الحكيم، **نظم إدارة الجودة**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، 88-89.

- مؤشر التكلفة العلاقة : وهى تكلفة الجودة وتكلف الانتاج بشقيها ، أي التكاليف المباشرة و غير مباشرة .

بين مؤشر التكاليف = التكاليف الكلية للجودة ÷ المبيعات الاجمالية

-مؤشر المبيعات : وهو العلاقة بين التكلفة وإجمالي قيمة المبيعات .

مؤشر تكاليف الجودة = التكاليف الكلية للجودة ÷ تكاليف الانتاج

- مؤشر الانتاج : وهو العلاقة النسبية ما بين كلفة الجودة وكمية الانتاج .

مؤشر تكاليف الانتاج = التكاليف الكلية للجودة ÷ المبيعات الاجمالية

تستخدم هذه المؤشرات العرض المقارنة بين مستويات الجودة بين الاقسام، وكلما انخفضت هذه النسب كل على العلاقة الجيدة بين الجودة والعكس صحيح .

خامسا : مؤشر فروق إنتاجية العمل

تعتبر الانتاجية من أهم مصادر النمو لدى المؤسسات الاقتصادية في ظل المنافسة المحلية والأجنبية، ونقص الانتاجية وتعلي تدهور تنافسية منتجات هذه المؤسسة وتضيع فرص الريح.

1-**تعريف الانتاجية :** معيارا لقياس مدى كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها ويعبر عنها بالنسبة بين المخرجات و المدخلات ، وتعرف الانتاجية على أنها العلاقة بين الموارد المستخدمة في العملية الانتاجية وبين الناتج من تلك العملية . " [1]

2- **أسباب فروق إنتاجية العمل :** هناك عدة أسباب منها : [2]

-علم القدرة على القياس ، التقييم وإدارة الإنتاجية الخاصة بالعاملين في الوظائف الإدارية مما يؤدي إلى الإسراف في استخدام الموارد ؛

- التوسع غير المدروس للتنظيمات مما يؤدي إلى تخفيض نمو الإنتاجية ؛

- انخفاض الدافعية بين الأعداد الوفيرة من العمالة ذات الاتجاهات الجديدة والتي تهتم بأهدافها الاجتماعية أكثر من أهداف التنظيم ؛

- كثرة التشريعات القانونية والقوانين التي تؤدي إلى فرض القيود والمعوقات على أهداف الادارة وتعوق تحقيقها ؛
- التغيرات التكنولوجيا السريعة والتكلفة العالية المصاحبة لها مما ينتج عنه انخفاض في التجدد ؛

[1] على السلمي ، الاثارة الانتاجية ، مكتبة الادارة الجديدة ، بدون طبعة ، القاهرة ، مصر ، 1994 ، ص 20 .

[2] سونيا محمد البكري ، التخطيط و مراقبة الإنتاج ، دار الجامعة الجديدة ، إسكندرية ، مصر ، ص 291 .

- زيادة المتطلبات الخاصة بأوقات الفراغ مما ينتج عنه اضطراب في التزام العاملين بالتوقيت ؛

- تناقص اتجاهات العاملين الايجابية نحو العمل والبعد عن التمسك بالتقاليد وأخلاقيات العمل ؛

3- التكاليف الخفية المرتبطة بفروق إنتاجية العمل : يرجع الباحث هنري سافال السبب الرئيسي للتكاليف الخفية الناجمة عن فروق انتاجية العمل الى العنصر البشري ، باعتباره العنصر الأكثر تأثيرا وتأثرا ، فالعامل بالمؤسسة يتأثر بسرعة بالظروف المحيطة به مقارنة بال موارد الأخرى ، وتأثيرها السلبي عليه يؤدي إلى انخفاض روحه المعنوية لعدم رضاه عن العمل ، وبالتالي انخفاض مستوى انتاجيته ، الامر الذي يؤدي الى انحراف سلبي لإنتاجية العمل الفعلية عن الإنتاجية المخطط لها من طرف المؤسسة ، أو فرق بين انتاجية العمل في المؤسسة وانتاجية العمل في العمل مؤسسة أخرى مماثلة لها ، وتمثل هذه الفروق خسائر تحمل المؤسسة تكاليف خفية إما في شكل أجر زائد أو وقت زائد ، أو استهلاك زائد ، أو عدم إنتاج أو خلق طاقات .[1]

4 - قياس فروق الإنتاجية : تعمل كل مؤسسة على استغلال مواردها البشرية والمادية وجعلها منتجة ، في سبيل تحقق المؤسسة من مدى قدرتها على الوصول لذلك الهدف ، وجب عليها قياس الإنتاجية التي تعبر عن مدى قدرتها على الوصول لذلك الهدف ، وجب عليها قياس الانتاجية التي تعبر عن مدى كفاءة استخدام عناصر الإنتاج أي المدخلات المختلفة في إنتاج السلع والخدمات .

الجدول رقم (04) : طرق حساب الانتاجية .

طرق حساب الإنتاجية	معدلات الإنتاجية
طريقة كمية الإنتاج	متوسط إنتاجية العمل = كمية الإنتاج + متوسط عند العمال
طريقة قيمة الإنتاج	متوسط إنتاج العمل = إجمالي قيمة الإنتاج + متوسط عدد العمال
طريقة القيمة المضافة	متوسط إنتاج العمل القيم المصافة + متوسط عدد العمال
طريقة الأجور	إنتاجية الدينار من الأجور = قيمة إنتاج الفترة + قيمة الأجور لنفس الفترة

المصدر : فطيمة بودريعة، مريم سعيدي، مرجع سبق ذكره، ص 29.

المطلب الثالث: كيفية تخفيض التكاليف الخفية من خلال التدقيق .

يمكن القول أن العلاقة بين التدقيق والتكاليف الخفية هي علاقة طردية تكامليه حيث لا تخلو أي مؤسسة من هاته التكاليف كما لا يمكن لأي مؤسسة العمل بمصداقية دون وجود نظام تدقيق متكامل يعمل باحتراف من أجل تحقيق أهداف الشركة المنشودة حيث كلما كان التدقيق حاسم وصارم ومطبق لمعاييره دون انحياز أو تلاعب

[1] صلاح الدين عبد الباقي ، العملية الفعال في المنتظمات ، دار الجامعة الجديدة للنظر ، الاسكندرية ، مصر ، 2002 ، ص420 .

كلما تراجعت التكاليف الخفية الى أقصى درجة ومن بين الحلول التي توصل اليها هنري سافال هي تحقيق عدة عوامل رئيسية في المؤسسة والمتمثلة في:[1]

1- **تحسين هياكل المؤسسة:** يرى هنري سافال أن أنجع الطرق لتخفيض التكاليف الخفية وهي تحسين هياكل المؤسسة الخمسة وتعديل مسببات الاختلالات الخمسة (ظروف العمل، تنظيم العمل، الاتصال، التدريب، إدارة الوقت).

تتكون المؤسسة من عناصر تختلف عن بعضها من حيث قوة التأثير وخصائص تدعى الهياكل، وقد قسمها سافال إلي خمسة هياكل: الهيكل المادي، الهيكل التكنولوجي، الهيكل التنظيمي، الهيكل الديموغرافي والهيكل العقلي، حيث رأى أن تحسين هياكل المؤسسة يؤذي إلى تخفيض التكاليف الخفية.

2 - **تنمية المورد البشري وتحسين سلوكه:** ويتم من خلال ما يلي:

- زيادة الانتاجية وذلك من خلال اكتساب المورد البشري لمهارات وتقنيات التحكم في الآلات ، فتنمية المورد البشري يعتبر بديل عن التكاليف (زيادة الساعات الاضافية ، توظيف عمال جدد ...) ؛
- تجنب السلوكيات السلبية والتي تعتبر أهم مسببات التكاليف الخفية ، ينعكس ايجابا ليس فقط على تنمية المهارات وإنما ايضا تقويم السلوك ؛

لذلك يمكن للمؤسسة أن تحسن سلوك أفرادها مما يؤدي إلى تعديل السلوكيات السلبية وبالتالي انخفاض التكاليف الخفية

3 - **تحسين الأداء السوسيو اقتصادي :** إن الفرضية الأساسية للتحليل السوسيو اقتصادي تعبر عن تحسين الأداءات الاقتصادية للمؤسسة يمكن أن تحدث بدون موارد مالية خارجية إضافية وذلك من خلال تفاعل أمثل بين هياكل المؤسسة وسلوكيات الأفراد باعتبار أن هذا الأخير هو الوحيد الذي يخلق القيمة المضافة فالأداء الاجتماعي يتحسن من خلال تحسين شروط وظروف العمل بالمؤسسة والذي يشمل : شروط العمل ، تنظيم العمل ، تسيير الوقت ، الاتصال ، التشاور ، التنسيق ، التكوير ، وضع استراتيجية مطمون الأداء الاجتماعي.

- أما الاقتصادي فيقاس بمدي تحقيق النتائج الحالية في فترة معينة وعن طريق خلق الطاقات والثروة في الفترة المستقبلية.

الأداء الاقتصادي = النتائج الحالية + خلق الطاقات.

التحكم في أسباب التكاليف الخفية: وهي تمثل النوع الأول من الأصال المدرجة ضمن المشروع السوسيو اقتصادي والذي يتمثل في تحسين ظروف الحياة المهنية وذلك كما يلي:

[1] فطيمة بودريعة، مريم سعيدي، مرجع سبق ذكره، ص 61-63.

- ظروف الحياة : وذلك من خلال توفير الأجواء المناسبة العامل داخل المؤسسة وتحسين محيط العمل كالإضاءة المناسبة ، درجة الحرارة المناسبة من خلال توفير وسائل لتلطيف درجة الحرارة في المكان ، نظافة وترتيب مكان العمل ، ومنه يمكن القول أن هذه العوامل تزيد من المقدرة على العمل والانتاج وبالتالي تزيد من مردودية المؤسسة وتقال من التكاليف التي تتحملها .

- تنظيم العمل : لابد من تحقيق تنظيم جيد للعمل يحد من الاختلالات التي تنجم عن غيابه من خلال :

* التحديد الجيد للمهام والأنشطة الضرورية وتوزيعها على الأفراد العاملين بالمؤسسة؛

* الترتيب الراعي والهادف لعناصر الإنتاج لتحقيق الاستخدام الأمثل لها ؛

* التفويض المناسب للسلطة والتحديد الدقيق للمسؤوليات .

- الاتصال الفعال : كي تتحقق عملية الاتصال أهدافها لابد أن تتوفر فيها المواصفات التالية : السرعة ، الدقة الوضوح ، الشمولية ، توفير المعلومات وسهولة الحصول عليها ، مراعاة النواحي الاقتصادية وسهولة استخدام وسيلة الاتصال ، السرية ، مراعاة المستوى اللغوي والثقافي للمتصل به ، الاقناع والتأثير .

- إدارة الوقت: للتخلص من مختلف المشاكل التي تتعلق بالوقت ، فلا بد من تحقيق فعالية إدارة الوقت عن طريق الاستخدام الكفء لهذا المورد المهم ، إذ يجب على العامل أن لا يترك مجالا لضياع وقت عمله ، عدم الخلط بين واجباته الرسمية في أوقات العمل وبين مسؤولياته الاجتماعية.

- التدريب : هناك عدة معايير يمكن للإدارة استخدامها في تقييم مدى فاعلية برنامج التدريبي من بينها:

• ردود أفعال المتدربين : ويقصد بها مدى رضا المشاركين عن البرامج ويمكن قياس ذلك من خلال استمارة استقصاء تحتوي على أسئلة عديدة ؛

* التعليم الذي اكتسبه المدرب ، أي المبادئ والحقائق والطرق والأساليب التي تعلمها أو إدراكها الموظف نتيجة لاشتراكه في البرنامج التدريبي.

5- التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية : إن التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية يتطلب مجموعة من الاجراءات المتعلقة بكل مؤشر على حدى والتي سيتم التطرق لها فيما يلي :

الحد من الغياب : ومن وسائل للحد من النياب ما يلي :

• تدريب المشرفين : إن رضا الأفراد على المشرف وتقبلهم له يساعد في زيادة المواظبة وبالتالي الحد من الغياب؛

• استخدام العقاب للحد من التغيب : قد يكون العقاب معنويا كنشر أسماء المتغيبين ، أو ماديا مثل حرمان العامل من العلاوات وغيرها ؛

* المكافأة للحد من الغياب : مثل السماح بيوم إضافي في الشهر كمكافأة لعدم الغياب .

- تخفيض وقوع حوادث العمل: ويمكن تلخيص أهداف برامج السلامة والأمان في المؤسسات المختلفة بهدفين رئيسيين هما:

- وقاية العاملين من حوادث العمل: أي تهيئة كافة الظروف اللازمة لمنع حوادث العمل أو تخفيض عندها إلى أقل حد ممكن؛

- تقديم الاسعافات والعلاج السريع للعامل بمجرد حدوث الإصابة.

تخفيض دوران العمل: يعد دوران العمل من الموضوعات الهامة لما لها من آثار سلبية قد تحمل المؤسسة العديد من التكاليف الظاهرة والخفية ، والتي قد تقف عقبة أمام تحقيق المؤسسة لأهدافها ، ولتفادي المؤسسة هذه التكاليف يجب عليها التسيير الجيد لباقي المؤشرات مما يؤدي لتخفيض التكاليف وبالتالي زيادة ربحية المؤسسة .

- تحسين مستوى الجودة: يؤدي إلى تحسين صورة المنتج لدى العملاء، وذلك يمكن المؤسسة من زيادة الأسعار وزيادة المبيعات، ويؤدي ذلك إلى زيادة الايرادات كما يؤدي إلى تقليل التلف وإهدار في المدخلات، وبالتالي تخفيض تكاليف الصنع وتقديم الخدمات ومحصلة زيادة الايرادات وانخفاض التكاليف وهو زيادة ربحية المؤسسة.

- تحسين إنتاجية العمل: تزيد أهمية المنتج في الوقت الحاضر جراء زيادة طلب المستهلكين في البيئة الصناعية الحالية على أنواع كثيرة من المنتجات، حيث تعتبر عملية التطوير العامل الحاسم في نجاح المؤسسة

خلاصة الفصل:

لقد جمع هذا الفصل دراسة موضوعين يمكن القول أنهم موضوعين متكاملين وهما التدقيق والتكاليف الخفية حيث وبما أنه مهما كانت المؤسسة حذرة في نفقاتها وفي تقليل تكاليفها الا أن التكاليف الخفية واقعة لا محال وعليه يجب إعطاء أولوية شاملة لدراسة هاته التكاليف والتقليل منها قدر المستطاع من خلال التحكم في المؤشرات الخمسة (الغياب، حوادث العمل، دوران العمل، اللاجودة وفروق إنتاجية العمل) وهذا كله عن طريق تطبيق عملية التدقيق ومعاييرها المنصوص عليها في المبادئ المحاسبية (معايير عامة، معايير العمل الميداني، معايير اعداد التقارير) وهذا كله من أجل تحقيق اهداف المؤسسة المنشودة والتي تشمل استمرارية المؤسسة و وكذا تحقيق ربحية ومردودية عالية وهذا ما سنتطرق اليه في الفصل التالي من خلال دراسة مردودية المؤسسة الاقتصادية محاولين التوصل الى العلاقة بينها وبين التدقيق والتكاليف الخفية.

الفصل الثاني

دراسة نظرية لتحليل المردودية المحاسبية باستخدام مؤشرات الأداء المالي

تمهيد:

إن الهدف الرئيسي من إنشاء المؤسسة هو تحقيق أقصى حجم ممكن من الأرباح لملاكها وكذا خفض التكاليف بواسطة الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، فإذا أصبحت هذه الأنشطة لا تساهم في خلق أرباح كافية ومستديمة للملاك فيدل هذا على أن المؤسسة لا تحقق مردودية من أموالها المستثمرة، وعليه لا يمكن الحديث عن الأداء المالي للمؤسسة دون تناول المردودية ذلك أن النظرية المالية بحد ذاتها اهتمت في الماضي أي قبل سنة 1995 بمؤشرات الأرباح، لتهتم بعدها في 1995 بمؤشرات المردودية وصولا إلى المؤشرات الاقتصادية وأيضا مؤشرات التكاليف الخفية، حيث أصبحت المردودية مؤشرا هاما للدلالة على مدى قدرة المؤسسة على اتخاذ القرارات المالية السليمة والصائبة عن طريق تطبيق معايير التدقيق للتقليل من أشكال الغش والاخطاء والتجاوزات المالية والضريبية، ويتم التوصل إلى ماهية المؤسسة ودراستها من خلال نمذجة علاقة منطقية تتخللها نسب مالية، كما هو الشأن بالنسبة لمعدل المردودية الاقتصادية و المردودية المالية ، التي تعد المرآة العاكسة لمستوى مردودية المؤسسة.

حيث يتناول هذا الفصل دراسة الطرق والأساليب المستخدمة في تحليل المردودية كأداة تستند إليها الإدارة المالية في اتخاذ القرارات المناسبة بشأن مدى فعالية الأداء المالي للمؤسسة كذلك تسند إليها المشاريع الاقتصادية في وضع الخطط المستقبلية، فارتفاع مستويات المردودية تعني تحسنا في عموم النشاطات مما يعكس مركز قوة أداء المؤسسة الاستراتيجي في حين تشير مستويات المردودية المنخفضة أو تدهورها إلى حالة من حلات الضعف، ولفهم محتوى هذا الفصل سوف نتطرق فيه إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: يتناول دراسة تحليلية لمردودية المؤسسة الاقتصادية؛

المبحث الثاني: يتناول تحليل المردودية باستخدام مؤشرات الأداء المالي؛

المبحث الثالث: فعالية التدقيق في تحسين مردودية المؤسسة.

المبحث الأول: الدراسة التحليلية لمردودية المؤسسة الاقتصادية

إن الهدف الأساسي التي تقوم به المؤسسة والتي وجدت لأجله هي تحقيق أكبر عائد ممكن لتضمن استمرارها في السوق المنافسة وللحفاظ على نفسها من الإفلاس وتعتبر المردودية مقياس أساسيا لمعرفة مدى فعاليتها الاقتصادية

المطلب الأول: ماهية المردودية.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى تعريف المردودية والمفاهيم المتعلقة بها وكذلك تحديد أنواعها.

أولا: مفهوم المردودية

يعتبر مصطلح المردودية واسعا، وهو يختلف باختلاف مجالات تطبيقه فهناك من يرجع أصل عبارة المردودية إلى الترجمة اللغوية المباشرة للمصطلح الفرنسي "RENTABILITE"، الذي تم اشتقاقه من كلمة "RENT" والتي تعني ربع أو ايراد أو من الفعل "RENDRE"، والذي يعني إعادة أو رد، وهذا الفعل نفسه مشتق من مرادفيه في كل من اللغة اللاتينية الشعبية "RENDITA" واللغة اللاتينية الكلاسيكية "redita" اللذان يعنيان "somme rendre" أي المبلغ المعاد.[1]

تعرف المردودية على أنها " ذلك الارتباط بين النتائج والوسائل التي ساهمت في تحقيقها حيث تحدد مدى مساهمة رأس المال المستثمر في تحقيقها حيث تحدد مدى مساهمة رأس المال المستثمر في تحقيق النتائج المالية.[2]

وتعرف أيضا على أنها " قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح في إطار نشاطها، وينبغي أن تكون هذه المردودية دائمة لتحقيق أرباح متتالية، كما تقيس نسب المردودية نتائج النسب المالية، حيث أنها تبين مدى تحقيق المؤسسة المستويات المتعلقة بأداء الأنشطة، كما أنها تعبر عن محصلة نتائج السياسات والقرارات التي اتخذتها المؤسسة فيما يتعلق بالسيولة والرفع، وبذلك تعطى إجابات نهائية عن الكفاءة العامة لإدارة المؤسسة.[3]

و يرى Pierre Conso بأن المردودية هي " مفهوم يطبق على كل نشاطا اقتصادي عند استخدام الإمكانيات المالية والبشرية، والذي يعبر عنها بالعلاقة التالية:[4]

من خلال ما سبق يمكن استنتاج ما يلي:

المردودية = النتيجة / الوسائل (الموارد)

- المردودية هي قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح؛

[1] مامش يوسف، دراسة المردودية المالية من زاوية جبائيه، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجيستير في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006، ص02.

[2] إلياس بن ساسي، مرجع سابق، ص267.

[3] حدبي عبد القادر، تسيير خزينة المؤسسة على ضوء النظام المحاسبي الجديد، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية و محاسبة، الشلف، 2011، ص28.

[4] P.Conso, la Gestion Financière de l'entreprise, 11 édition , Dunod, Paris, 2005,p25.

- المردودية تعبر عن إمكانية الوسائل المستخدمة في تحقيق النتيجة خلال فترة زنية معينة (دورة محاسبية)؛
- إن المردودية في المؤسسة تتضمن بشكل أساسي بعد مالي.

المفاهيم المرتبطة بالمردودية

لا شك أنه من الضروري التمييز بين المفاهيم [1] ذات العلاقة بالمردودية مثل: الربحية، العائد والربح، تعتبر، المردودية من استخلاص فائض معقول كالربح (نقديا من الناحية النظرية في ظل افتراض عدم وجود مديونية أو دائنية) للموارد المستخدمة لتحقيق هدف محدد وتسمح ببلورة فعالية ورشد المؤسسة.

أ – الربحية:

والتي تعني إحداث علاقة بين كمية الفائض الاقتصادي (الأرباح)، التي تحققها الوحدة الإنتاجية وقيمة الأصول الإنتاجية المستخدمة، فالربحية بهذا المعنى هي مقدرة المؤسسة على تحقيق دخل صافي باستخدام مكثف لأصولها وهي مؤشر كيفي نسبي.

إن المبرر الرئيسي لاعتماد الربحية كمعيار لتقييم النشاط وفعاليته، هي الحد من التعسف غير المشروع للمؤسسات في طلب أصول إنتاجية إضافية من الدولة لتنفيذ خططها الإلزامية حيث ان أي استخدام إضافي غير مبرر من شأنه أن يخفض نسبة الربحية، وبالتالي تقليص حجم الحوافز المادية للعاملين، وإضعاف إمكانية تجديد الإنتاج وتطويره، ويتضمن اعتماد الربحية أيضا مكافأة ظ المؤسسات الإنتاجية التي تحقق نتائج أفضل (ربحية أعلى بنفس الموارد)، وتتجسد هذه بتسهيلات نقدية إضافية و زيادة الوحدة و العاملين من الأرباح ولكن من وجهة نظر المجتمع والدولة، فإن من الضروري تحميل المؤسسة تكلفة استخدام (أو عدم استخدام) أصولها الممنوحة لها اجتماعيا، وهذا يفترض ربط قيمة هذه الأموال بتكلفة الإنتاج ومردوديته ومن ذلك يظهر الربح كمفهوم محدود وضيق نسبة إلى مفهوم المردودية، فنحن لا نصل إلى الربح إلا في المرحلة الأخيرة من حسابات النتيجة، بينما المردودية تظهر من خلال عمليات أخرى، الربح كنتيجة نهائية يأتي مباشرة من المستندات المحاسبية بينما المردودية تحدد عبر عمليات إضافية يقوم بها المحلل المالي.

في ظل هذا الإطار تتأثر الربحية مباشرة واحد كبير بالأثر الضريبي لسياسات التوزيع والتمويل الذاتي، أما المردودية فهي تتأثر بداية بوقف المؤسسة اتجاه الاستثمار، تأمين العمليات المالية (الاهتلاكات، المخصصات، الأعباء، والايرادات المالية)، ينتج عن ذلك أن المردودية يمكن أن تكون ذات دلالة على

ارتفاع الربحية وليس العكس.

نسبة الربحية =	**الربح (نتيجة الدورة) / رقم الأعمال خارج الرسم**	**أما**	**نسبة المردودية =** **الربح (نتيجة الدورة) / الأصول المستثمرة**

[1] السعيد فرحات جمعة، الأداء المال لمنظمات الأعمال (التحديات الراهنة)، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2000، ص63.

بينما تسمح الربحية بقياس وتقويم القدرة على توليد الأرباح، النتيجة أن المردودية مرتبطة عن قرب وخاضعة لرؤوس أموال المستثمر، أما الربحية فهي مرتبطة مباشرة برقم الأعمال، يترتب على ذلك أن المردودية لرقم الأعمال ليس لها معنى اقتصاديا، حيث أنها لا تمثل أموال مستثمرة ولكنها تعتبر مؤشرا للنشاط.

ب -الفائدة:

ومن وجهة أخرى، تستخدم الفائدة كانعكاس جيد لنجاح أو فشل المؤسسة، ولكن يواجه بعض المشاكل المتعلقة بقياسه الأكثر ملائمة.

بالإضافة إلى أنه يمكنه تطبيقه بشكل مرضي إذا كان هو المحدد الوحيد. لذلك يمكن فحص الأرباح داخل مضمون مرجعي في ضوء الموارد المستثمرة، تنبؤاتها، الأرباح القياسية آخذين في الاعتبار المنافسين والمعايير المهنية للنشاط.

أما فيما يتعلق بالعائد فهو يمثل قدرة الاستثمار على توليد نتيجة ما خلال الفترة؛ إذ هو تمثيل نسبة الدخل إلى رأس المال في لحظة معينة. هكذا يفسر العائد فعالية الاستثمار في شكل مكافأته، مثل الفوائد على الأموال المقترضة، أرباح السهم لرؤوس الأموال الخاصة. تكشف خصائصه عن مدى قصير، خاصيته الفردية ومفهومه المحدود.

ويمكن تصنيف عوائد الاستثمار إلى الآتي[1]:

$$\text{العائد على الاستثمار R.O.I} = \frac{\text{صافي الأرباح بعد الضريبة}}{\text{مجموع الأموال المستثمرة}} \times 100$$

معدل العائد المطلوب = المعدل الخالي من المخاطر + علاوة المخاطر

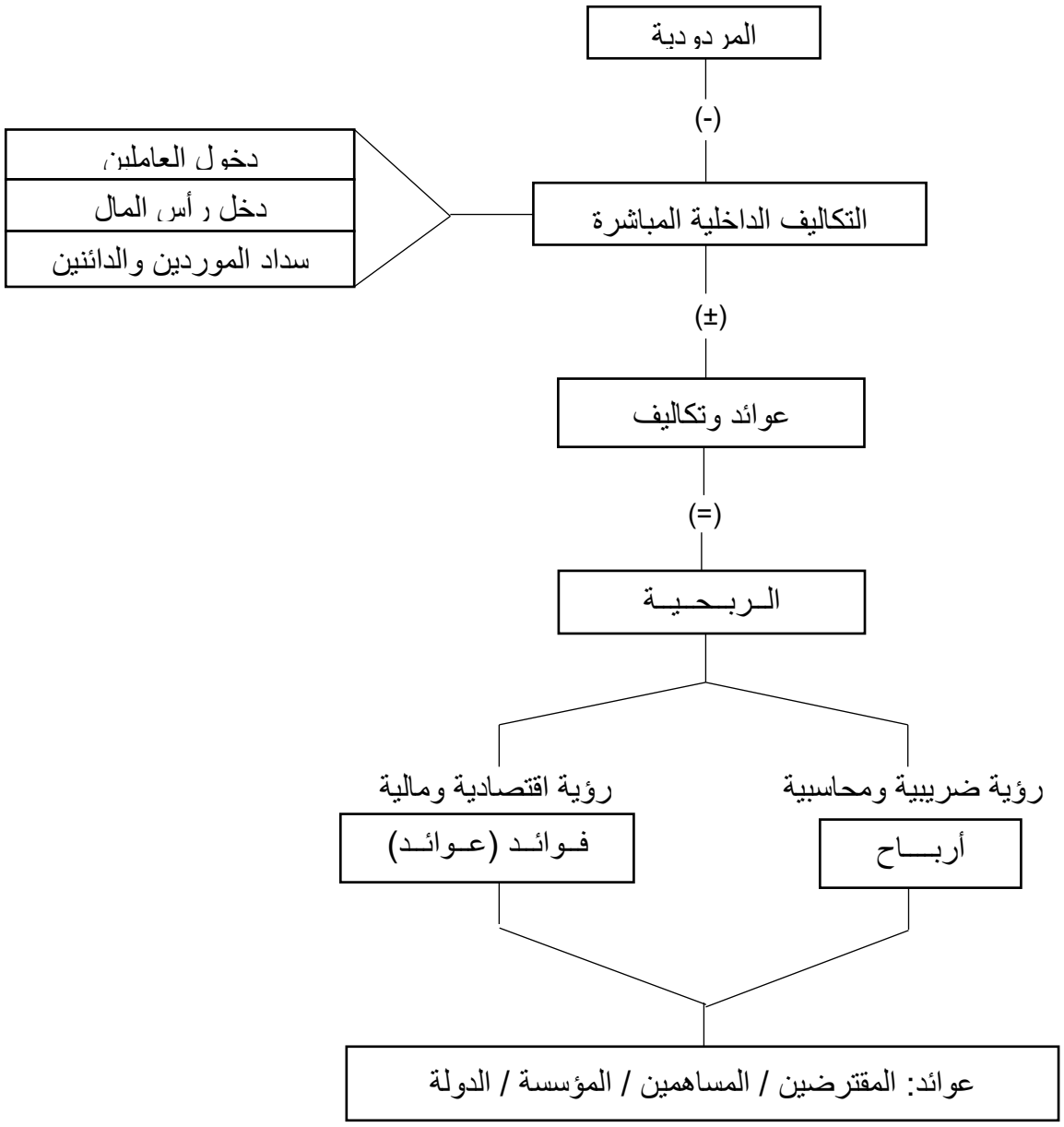
ج – الربح

الربح هو مفهوم في الغالب ضريبي، طالما أنه يحدد الضريبة المستحقة لأنه وعاء لها. من وجهة نظر محاسبية، يمثل الربح النتيجة النهائية لنشاط اقتصادي مربح وهو يمثل الفرق الزائد بين التكلفة والدخل لعملية أو فترة ما. من وجهة نظر مالية، يقابل جزء التدفق للأموال المتولدة من نشاط المربح. يقدم الربح الأثر المتبقي، لمختلف القرارات المتخذة وهو يبدو معبرا كمعنى اقتصادي ومالي.

سوف يتم تلخيص المعلومات التي سبق ذكرها في الشكلين (04) و (05) التاليين:

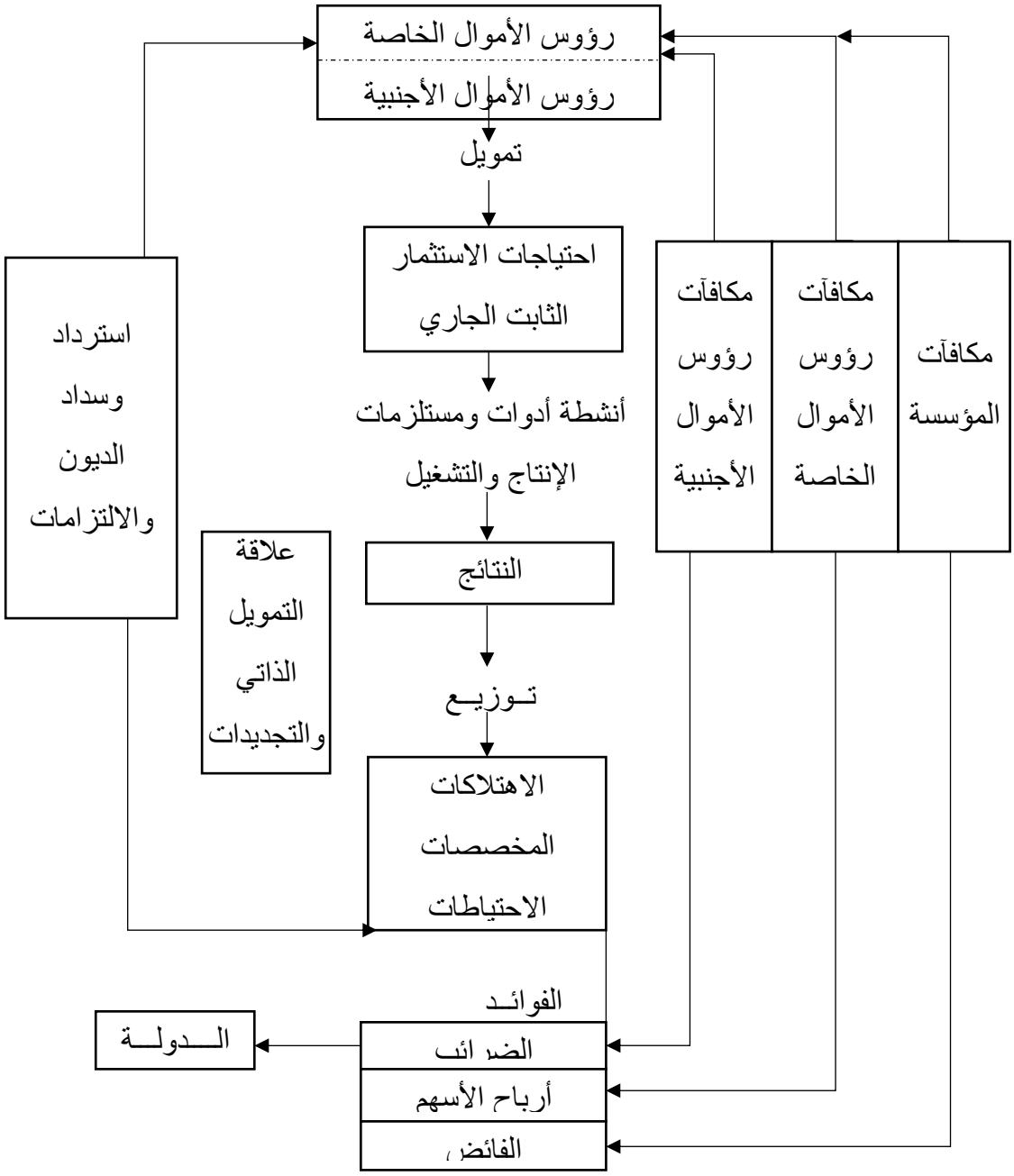
[1] محمد صالح الحناوي وآخرون، أساسيات الإدارة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص90.

الشكل رقم (04): مـفـهـوم الـمـردوديـــــة



المصدر: السعيد فرحات جمعة، مرجع سابق، ص62.

الشكل رقم (05): المفهوم الوظيفي للمردودية.



المصدر: السعيد فرحات جمعة، مرجع سابق، ص61.

ثانيا: أنواع المردودية

تتعدد أنواع المردودية [1] إلا أن هناك ثلاث أنواع رئيسية للمردودية وهي المردودية الاقتصادية، المردودية المالية ومردودية النشاط.

[1] عكوش محمد أمين، أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011، ص51.

1 – المردودية الاقتصادية:

تسمى كذلك بالعائد على الموجودات، حيث تعكس هذه النسبة قدرة جميع موجوداتها وأصولها، وتقيس أيضا مدى نجاح الإدارة في استعمال هاته الأصول التي عهدت لها، وتحسب بالعلاقة التالية:

المردودية الاقتصادية = النتيجة الصافية / مجموع الأصول

ويمكن أن تحسب أيضا بالعلاقة التالية:

المردودية الاقتصادية = معدل دوران الأصول × هامش الربح الصافي

معدل دوران الأصول = رقم الأعمال / الأصول

2 – مردودية النشاط (المردودية التجارية):

على هذا المستوى يتم تقييم أداء المؤسسة بالمقارنة بين النتيجة ورقم الأعمال المحقق (خارج الضرائب) وهو الذي يشمل مستوى النشاط، إذا كانت المؤسسة تحقق نتيجة كافية من المبيعات لتغطية تكاليفها الثابتة والمتغيرة، وتعكس هذه النسبة قدرة المؤسسة على تقدم المنتجات بكلفة أدنى أو سعر أعلى، لذلك فهي تأثر على قدرة الدينار من المبيعات على تحقيق الربح ولها ثلاث مؤشرات:

- **نسبة الهامش الإجمالي:** تقيس هذه النسبة أداء المؤسسة على المستوى التشغيلي والتجاري وكذا قدرتها على توليد موارد الخزينة من خلال طاقاتها التشغيلية، وتكون مرتفعة في المؤسسة التي تشتغل بمعدات ثقيلة، حيث تحسب بالعلاقة التالية:

نسبة الهامش الإجمالي للاستغلال = الفائض الإجمالي للاستغلال / رقم الاعمال خارج الضريبة

- **نسبة هامش الربح الصافي:** تعد هذه النسبة من أكثر النسب استخداما ولها تأثير كبير على النمو المتوقع للمؤسسة وموقفها التنافسي في الأجل الطويل، وتستعمل في المقارنة بين المؤسسات حيث تتغير بتغير النسبة المبيعات والتكاليف التشغيلية وتحسب كالتالي:

نسبة هامش الربح الصافي = النتيجة الصافية / رقم الأعمال خارج الضريبة

3 – المردودية المالية:

تعرف المردودية المالية على أنها " مدى الاهتمام بإجمالي أنشطة المؤسسة وتدخل في مكوناتها كافة العناصر والحركات المالية، حيث نأخذ النتيجة الصافية من جدول حسابات النتائج والأموال الخاصة من الميزانية"[1]. تسمى أيضا بمردودية الأموال الخاصة وتعرف " بأنها قدرة المؤسسة على تقديم نتيجة للمساهمين"[2]

[1] إلياس بن ساسي،يوسف قريشي، مرجع سابق، ص268.

[2] ناصر دادي عدون، إقتصاد المؤسسة، الطبعة الأولى، الدار المحمدية للنشر، الجزائر،1998، ص180

المردودية المالية تخص الشركاء فإذا كانت مرتفعة وخصوصا إذا كانت أكبر من معدل الفائدة المطبق في السوق المالي، فالمؤسسة لا تواجه صعوبات في الرفع من أموالها الخاصة وهذا لتفادي مشكلة تكلفة الحصول على الأموال من الجهات المقترضة.

وتحسب المردودية المالية (مردودية الأموال الخاصة) كما يلي:

المردودية المالية = النتيجة الصافية / الأموال الخاصة

تحدد العلاقة مستوى مشاركة الأموال الخاصة في تحقيق نتائج صافية تمكن المؤسسة من استعادة ورفع حجم الأموال الخاصة، ويمكن بقراءة معمقة تعريف مردودية الأموال الخاصة على أنها معدل المردودية الاقتصادية عند مستوى استدانة معدوم.

المطلب الثاني: طبيعة ومجال مردودية المؤسسة الاقتصادية:

إن اختلاف وتنوع مفاهيم المردودية أعطى لها طابعا خاصا حسب مجال استعمالها.

أولا: طبيعة وأهداف المردودية:

يقابل مفهوم المردودية بمقارنة النتائج بالموارد المستخدمة للحصول عليها ومفهومها واسع جدا، تعرف النسبة بين النتيجة المحققة والموارد المستغلة بالمردودية وتظهر كما يلي:

المردودية الكلية = النتائج / الموارد ≤ 1

القدرة الإرادية للاستثمار = الدخول / التكاليف ≤ 1

إن المردودية عبارة عن مركب ينشأ عن عدة عناصر معتمدا على هدفها، تعريفها ومقياسها، كذلك فإن خاصيتها حركية أي ديناميكية، ينتهي تحليل المردودية إلى أن كل عملية منفذة تترجم عن طريق مواجهة من جانب الإيرادات والنفقات ومن آخر المقبوضات والمدفوعات، ومن ثم تؤدي إلى ربح أو خسارة.

عمليا نلاحظ غزارة صفات المردودية إذ تشمل على سبيل المثال ما يلي:

الكلية، الجزئية، الظاهر، الحقيقية، النسبية، التجارية، الصناعية، الاقتصادية، المالية...إلخ

لذلك فإن اختبار مقايس أكثر ملائمة ومناسبة يسمح بالتعريف أن يتجنب كثير من الغموض واللبس حول طبيعة هذا المفهوم متعدد الصفات.

حيث سنتطرق إلى توضيح هذا المفهوم أكثر من خلال إبراز أهمية وخصائص المردودية فيما يلي[1]:

[1] السعيد فرحات جمعة، مرجع سابق، ص58.

1 – أهداف المردودية:

تتمثل أهداف المردودية في قياس ما يلي:

- قياس كفاءة ورشد استخدام الموارد من أجل تعظيم عوائدها مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة الفرصة البديلة؛
- تلعب دورا جوهريا في تأمين تشغيل وتطوير المؤسسة عن طريقة إنماء الموارد المتاحة؛
- تحقيق الحد الأدنى منها يمثل شرطا لا بديل له لدعم وصيانة التوازن المالي للمؤسسة؛
- تخصيص الأموال الأفضل الاستخدامات؛
- ضمان إشباع الاحتياجات الدنيا لكل القوى المنتجة في المؤسسة.

2 – خصائص المردودية:

- يمثل تحليلها محاولة رشيدة في مقابلة النتائج بالموارد المستخدمة مما يسمح بإصدار حكم على مستوى دخولها أي كفاءتها حتى يمكن تعظيم مكافأة كافة الأطراف المشاركة؛
- لا تستشعر المؤسسة الحاجة الملحة إليها في كل لحظة من حياتها؛
- تمثل ظاهريا هدفا متعارضا مع اليسر والسيولة المالية خاصة في الأجل القصير بينما في الواقع هما هدفان متكاملان لأن تأمين الحد الأدنى من السيولة لا يتأتى إلا بالمردودية مناسبة؛
- يرتبط مفهومها بالمؤسسة فلا يمكن إسناد تحقيقها لشخص بعينه إلا أنه يمكن أن تكون نسبية وجزئية وتقسيمية؛
- تبعا لشخصيتها يؤثر عليها السياسات المختلفة كثيرا أو قليلا مثل سياسات الاستثمار (الاهتلاك، المخصصات)، السياسات المالية (المديونية، الدائنية)، والسياسات الضريبية (التحاسب والمعدل الضريبي).

يفترض أن هناك ثلث مراحل لإجراء تحليل المردودية كما يلي:

- تحليل الهوامش، والتي يجب أن توضح مكونات إيرادات التشغيل؛
- تحليل دوران رؤوس الأموال المستثمرة ووضعها في علاقة مع مؤشر النشاط؛
- تحليل توزيع إجمالي فائض التشغيل؛

ثانيا: أسباب ضعف مردودية المؤسسة وطرق تحسينها:

إن ضعف المردودية الاقتصادية أحد أهم الأسباب التي قد تؤدي إلى انهيار المؤسسة ولتفادي هذه الكارثة يجب البحث عن سبل تحسينها والرفع من مستواها داخل المؤسسة الاقتصادية.

1 – أسباب ضعف المردودية:

يمكن تلخيصها في النقطتين المواليتين[1]:

أ – انخفاض هامش الربح نتيجة ارتفاع التكاليف أو نتيجة انخفاض رقم الأعمال.

ب – تباطؤ معدل دوران الأموال (الأصول) وهو مرتبط بهيكل الإنتاج.

أ) ارتفاع التكاليف:

هناك عدة عوامل تؤثر على التكاليف أهمها:

- **تكاليف التموين:** وأهم أسبابها هي عدم توفر موردين ملائمين، دائرة المشتريات لا تتحكم في الاحتياجات الحقيقية للمؤسسة، انقطاع المخزون، سوء تخطيط الطلبيات...إلخ؛
- **ارتفاع تكاليف البيع والتسويق:** يمكن إرجاعه إلى عدم الوفاء بالطلبيات، عدم احترام آجال التسليم، الجهل باحتياجات الزبائن وسياسة المنافسين، ضعف خدمات ما بعد البيع... إلخ؛
- **ارتفاع تكاليف الهيكلة:** ينتج عن عدة عوامل أمها أن هياكل المؤسسة غير ملائمة للسياق مع انعدام التنسيق والانسجام داخل هذه الهياكل، كثرة عدد الرؤساء مقارنة بالمرؤوسين، ضعف مستوى التأهيل لدى الأفراد، النظام المحاسبي لا يتلاءم مع الخصوصيات، سياسة التمويل غير ملائمة...إلخ.

ب) تباطؤ دوران الأموال:

من أهم العوامل التي تؤثر على سرعة دوران الأموال نذكر على وجه الخصوص:

درجة الكثافة الرأسمالية للمشروع، أي قيمة الأموال المستثمرة في الأصول الثابتة والمخزون والذمم، فالمؤسسات التي لها كثافة رؤوس أموالها منخفضة تكون أكثر مردودية من منافسيها، الذين يستحوذون على درجة كثافة عالية.

2 – طرق تحسين المردودية

ينطوي تحسين المردودية[2] على إتباع مجموعة من الإجراءات، تهدف إلى تحقيق توازن الاستغلال، وجعل المؤسسة قادرة على تحقيق موارد كافية لمواجهة الاستخدامات الضرورية كتلبية الاحتياجات المرتبطة بالنشاط، سداد الديون، المساهمة في تمويل الاستثمارات الضرورية.

كما أن ضعف المردودية يعود لارتفاع التكاليف وانخفاض النواتج، فكذلك تحسين المردودية، يجب أن يتم عبر هاتين الآيتين، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

[1] بوطغان حنان ، المردودية في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، اقتصاد و تسيير المؤسسات ، جامعة 20 أوت 1955 ، سكيكدة ، 2007 ، ص77.

[2] محمد بولحية، العجز ومشاكل تمويل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2000، ص111.

أ- خفض التكاليف:

يمكن تحقيق الهدف العام للمردودية من خلال الشروع في تنفيذ سلسلة من الأهداف المشتقة منه، تبدأ من توسيع طاقة وقدرات المؤسسة إلى تخفيض التكاليف، ومصاريف التسيير إلى مراقبة مجمل المصاريف التي تظهر على مستوى حساب الاستغلال والميزانية، وذلك عن طريق خفض تكاليف المواد الأولية واليد العاملة ويتم ذلك باتخاذ بعض الإجراءات مثل:

- وقف التشغيل وتجميد الأجور عند مستوى معين، غلق الفروع التي لا تحقق مردودية؛
- تقليص فترة العمل والتوقف عن صنع المنتجات التي لا تحقق هامش الربح؛
- تحقيق وفرة في تكاليف المواد الأولية باختيار موردين يتمتعون بأسعار تنافسية، وكذلك تقليص المخزونات عن طريق بيوع خاصة؛
- خفض مصاريف التسيير يشكل الهدف الثاني للإنتاجية، ويتعلق الأمر على وجه الخصوص بتقليص المصاريف الإدارية والمصاريف العامة عن طريق تجميع الوظائف التي لا تعتبر حيوية.

ب- زيادة النواتج:

تتحقق الزيادة في النواتج بزيادة رقم الأعمال وهذا بزيادة حجم الإنتاج، من خلال تحسين الإنتاجية واستخدام المكننة وبعث منتوجات جديدة أو دخول أسواق جديدة، ويمكن أن يتم ذلك أيضا برفع أسعار البيع، أو باستعمال الطريقتين معا.

المبحث الثاني: تحليل المردودية باستخدام مؤشرات الأداء المالي:

سوف نقوم بتحليل المردودية بالاعتماد على مؤشرات الأداء المالي المتمثلة في كل من مؤشرات النشاط ومؤشرات النتيجة وكذلك المؤشرات النسبية للمردودية:

المطلب الأول: تحليل المردودية باستخدام مؤشرات النشاط:

مؤشرات النشاط هي أحد المعايير المستخدمة في قياس المردودية وهي تتمثل في رقم الأعمال والهامش التجاري، إنتاج النشاط والقيمة المضافة.

أولا: تحليل رقم الأعمال CAHT:

يضم مبيعات البضائع والخدمات المقدمة ومبيعات المنتجات وكذا مبيعات المنتجات الوسيطة وأشغال الدراسات، وأشغال الدراسات، فهو مقياس لنشاط المؤسسة[1].

يجب الانتباه إلى اختلاف مرونة هذه العوامل عند النمو، عنها عند التراجع، ونذكر أيضا بأنه في حالة المنتج الوحيد يمكن استنتاج النمو الحقيقي (الحجم) من خلال النمو الظاهري الذي يتضمن الأسعار ومستوى الأسعار[2].

استعمال رقم الأعمال خارج الرسم [3]عند إجراء المقارنات يلغي التباينات الناتجة من الجباية، إذ أن مختلف نشاطات المؤسسة ليست خاضعة لنفس معدلات الرسم.

فالتحليل المالي يجب أن يأخذ بعين الاعتبار:

- معدل تطور رقم الأعمال خارج الرسم.
- معدل التصدير الذي يبين تنافسية سلع وخدمات المؤسسة في الأسواق الخارجية.

تطور معدل النمو الحقيقي لرقم الأعمال خارج الرسم يعطي مؤشرا أوليا عن النشاط.

هذه المعدلات تقارن معدلات المؤسسات التي تنتمي إلى نفس القطاع بغرض معرفة موقع المؤسسة. في حالات التضخم، يجب تحييد آثار تدني القوة الشرائية للنقود، بحساب معدل النمو الحقيقي لنشاط المؤسسة، بشكل يسمح بالحصول على النمو بالكميات باستعمال معامل التضخم. مهما تكن فائدة مؤشر النشاط المتمثل في الإنتاج الإجمالي للدورة فرقم الأعمال يعتبر مؤشرا أساسيا لكون الإنتاج المباع عنصرا مولدا لنتيجة الاستغلال.

[1] https://nedjmeddine.files.wordpress.com le 04/03/2017 à 23:47.
[2]Robert Papin, Stratégie pour la création d'entreprise "création reprise développement", édition internationale, Dunod Paris, 2003, p164.
[3] J.Peyard, J.D.Avenel et M.Peyard, Analyse Financière, 9 eme édition, Vuibert, 2006, p64

فتطوره يستحوذ على اهتمامات رئيس المؤسسة والمسؤولين التجاريين وكذا من طرف المحللين الماليين والبنوك. فعندما يشهد رقم الأعمال ركودا في دورات متتالية أو تقهقرا تبدأ التساؤلات عن مستقبل هذه المؤسسة من طرف كل المتعاملين معها.

فتحليل رقم الأعمال يركز عموما على النقاط التالية:

- التطور بالدينار وبالحجم؛
- التوزيع الجغرافي؛
- التوزيع حسب أصناف الزبائن؛
- التوزيع حسب المنتوج (أو حسب تشكيلة المنتجات) وحسب الثنائية (المنتوج/السوق)؛
- تركيبة رقم الأعمال حسب عمر المنتوجات (الحصة من رقم الأعمال المحققة بالنسبة للمنتجات في مرحلة الانطلاق ثم نمو ثم النضج ثم الاندثار).

في الواقع معظم هذه المعلومات تكون في متناول المحلل الداخلي فقط، لكن النظام المحاسبي المالي الجديد استنادا إلى المعيار الدولي (IAS 14) نص على ضرورة ذكر تفصيل رقم الأعمال في الملحق حسب قطاع النشاط، وحسب المجال الجغرافي.

هذه المعطيات كثيرا ما كانت ضمن أسرار المؤسسة التي لا تريد البوح بها، لكن مع تطبيق المعايير الدولية لم يعد بالإمكان إخفائها، لأن ذلك سيؤثر سلبا مع مبدأ الصورة الصادقة الذي تنشده هذه المعايير.

ثانيا: تحليل الهامش التجاريMC

يعبر عن الفرق بين مبيعات المنتجات (الجاهزة) وتكلفة شراء هذه المبيعات أي الفرق بين رقم الأعمال وسعر التكلفة للبضاعة المباعة بالنسبة لمؤسسة تجارية، فإن المشتريات التي تضعف حجم المخزون تتطلب تحديد للتكلفة أو الأعباء الحقيقية للبيع انطلاقا من الفرق بين المشتريات والتغير في المخزون، أما بالنسبة لمؤسسة تمارس في الوقت ذاته الوظيفة التجارية والصناعية فإن الهامش التجاري يحسب كالآتي[1]:

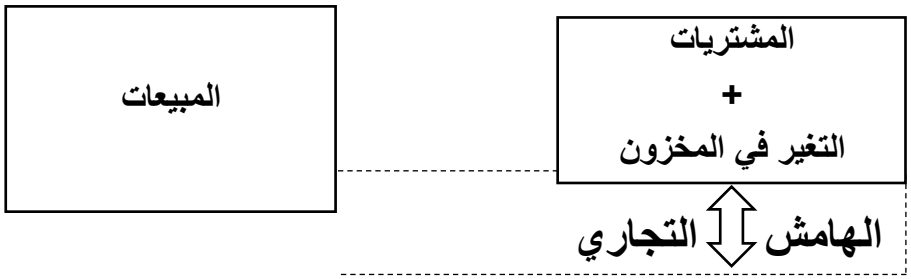
الهامش التجاري = المبيعات – المشتريات + التغير فى المخزون

الهامش التجاري هو من بين أهم المؤشرات التي تدل على انتشار وتوسع ثروة المؤسسة، ومؤشر أيضا للأداء من الجانب التجاري للمؤسسة ويعبر عن فائض القيمة الذي تحققه المؤسسة والناتج عن بضاعتها المباعة وبالتالي فهو مؤشر جيد لتحديد مردودية المؤسسة وقياسها وحتى يكون هذا الهامش ذا دلالة يجب أن يقارن على عدة سنوات مثل 3 سنوات أو مع مؤسسات متعددة وخاصة المؤسسات التجارية، وللتبيان فإن الفرق بين الهامش التجاري والهامش الخام هو أن هذا الأخير لا يأخذ بعين الاعتبار مصاريف الشراء،

[1] Robert Papin, Ibid, p156

ويمكن التعبير عنها بالشكل التالي:

الشكل رقم (06): تكوين الهامش التجاري



المصدر: Robert Papin , Op.cit., p157.

وعليه يمكن القول بأن ما يفيض عن بيع بضاعة معينة على تكلفة شرائها يعبر عن هذا الهامش وأننا نجد أهميته كمؤشر للمردودية في المؤسسات التجارية أكثر منها في الإنتاجية نظرا لأن بيع السلعة على حالها دون تغيير هو مهمة هذه المؤسسات.

ثالثا: تحليل إنتاج النشاط

يعرف الإنتاج كما يلي: الإنتاج المباع + الإنتاج المخزن + الإنتاج المتبقي غير الموجه للبيع.

إنّ هذا الرصيد مهم جدا حيث أنه ليس إلى أي مدى تطابق قرارات المؤسسة فيما يتعلق بالإنتاج مع تطور السوق، وإن أي ارتفاع في إنتاج الدورة لابد أن يصاحبه ارتفاع موازي في رقم الأعمال.

هذا الهامش يسمح بمقارنة الاستهلاكات بالنشاطات المتعلقة بها، كما أنه يتضمن عناصر مختلفة ليست مقيمة بطريقة متجانسة فالإنتاج المباع مثلا يقيم بسعر البيع بينما يقيم الإنتاج المخزن والانتاج المجمد أو انتاج المؤسسة لذاتها بسعر التكلفة، هذا إذا افترضنا مسبقا توحيد طريقة تقييم المخزونات، وهذا لا تمثل حقيقة اقتصادية لأنه إذا تعلقت المبيعات بعقد حتمي فإن المخزونات لن تباع بالضرورة بسعر التكلفة كما أن إنتاج المؤسسة لذاتها (الخاصة) ليس مرتبطا بأسواق المؤسسة[1].

إن إنتاج المؤسسة يمكن أن يزيد وهذا إلى سببين هما: إما ارتفاع رقم الأعمال المرتبط بتغير السياسة التجارية، زيادة الحصة السوقية، دخول واختراق أسواق جديدة، أو بزيادة الإنتاج المخزن (عدم بيعه، أو استراتيجية سيئة سياسة تجارية غير فعالة، عدم التطابق بين الإنتاج والطلب)[2]

إن انتاج الدورة يهم خاصة المؤسسات الصناعية التي تعمل على تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع أو خدمات ويسمح هذا الرصيد بقياس نشاط المؤسسة خلال دورة الاستغلال ويتم حسابه كالتالي:

رابعا: تحليل القيمة المضافة VA:

إنتاج الدورة = إنتاج المباع ± إنتاج مخزون + إنتاج المؤسسة لذاتها + خدمات مقدمة.

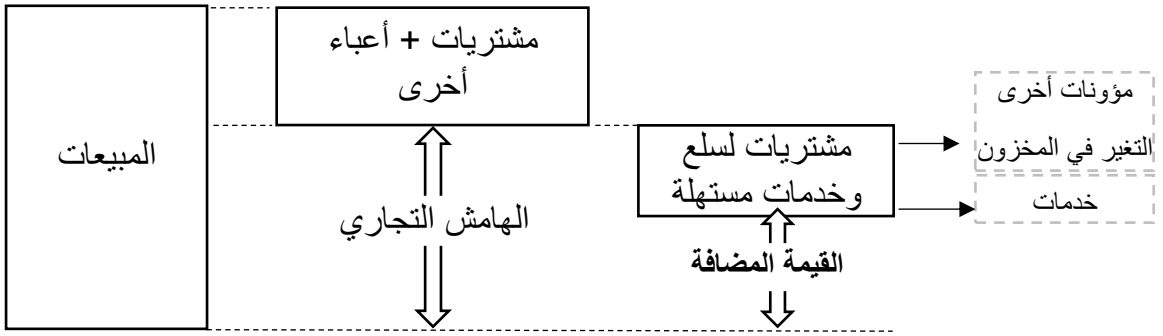
[1] دريد درغام، اساسيات الإدارة المالية الحديثة، دار الصفاء، عمان، 1999، ص74.

[2] Kamel hamedi, Diagnostic financiére, Alger,2001,p129.

مفهوم القيمة المضافة أكثر تعبيرا من مفهوم الإنتاج لأنها تقيس الثروة الحقيقية للمؤسسة على نشاطها الإنتاجي، وتعريف القيمة المضافة في الاقتصاد، أنها الإضافة التي ساهمت بها المؤسسة في زيادة قيمة سلعها وخدماتها التي اشترتها من الآخرين وذلك من خلال التحويلات التي قامت بها خلال نشاطها الإنتاجي بمعنى آخر تعبر القيمة المضافة عن الفرق بين ما قدمته المؤسسة للاقتصاد مقابل ما تلقته من بيئتها ومحيطها[1].

القيمة المضافة تمثل الفرق بين ما تنتجه المؤسسة وما تستهلكه من سلع وخدمات مكتسبة من الغير[2]

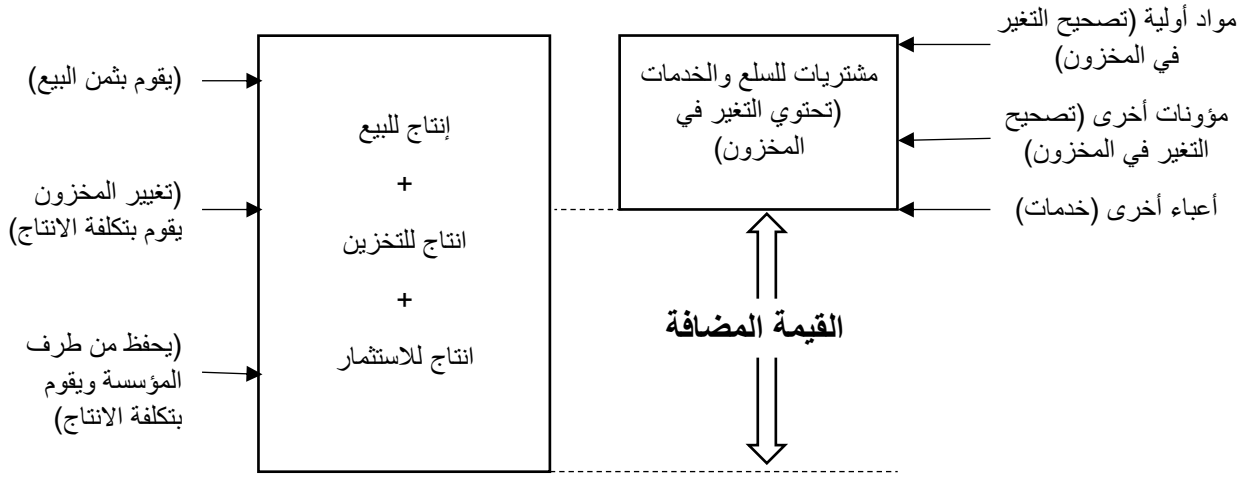
الشكل رقم (07): حساب القيمة المضافة في المؤسسة التجارية:



Source: Robert Papin, Op.cit., p159

القيمة المضافة في تنافس دائم مع الإنتاج الإجمالي ورقم الأعمال كمؤشر لقياس نشاط المؤسسة فهي تشكل في الحقيقة مؤشرا ملائم للنشاط الخاص بالمؤسسة من وجهة نظر إنشاء الثروة .

الشكل رقم (10): حساب القيمة المضافة في المؤسسة الصناعية



Source: Robert Papin, Op.Cit,p160.

[1] دريد درغام، مرجع سابق، ص75-76.

[2]Robert Papin,Op.cit.p159.

المؤسسة الصناعية تقوم بتحويل المواد المكتسبة من مصادر خارجية إلى سلع وخدمات موجهة للبيع كما يمكن تخزينها أو إعادة استعمالها مرة أخرى. هذه العناصر المختلفة تصنف كمبيعات في جدول حسابات النتائج في شكل إنتاج للبيع، انتاج مهتلك، إنتاج مخزن (تغير المخزون للمنتجات المصنعة ونصف مصنعة)، إذا القيمة المضافة تحسب كالآتي:

القيمة المضافة = (إنتاج للبيع + إنتاج للتخزين + إنتاج للاستثمار) – (مواد أولية + مؤونات أخرى + مشتريات أخرى وأعباء خارجية).

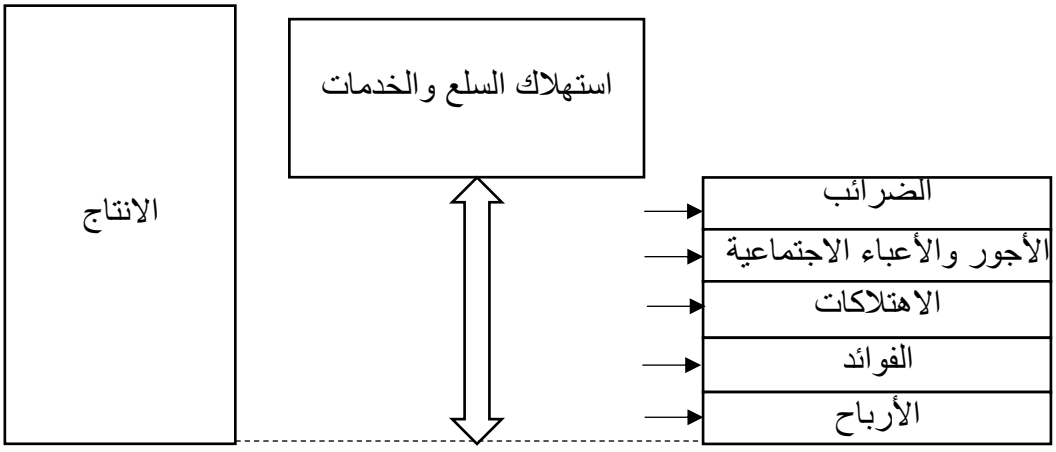
كما تمثل حسب النظام المالي الجديد الفرق بين الإنتاج الإجمالي للدورة (بما في ذلك إعانات الاستغلال) ومجموع الاستهلاك للسلع والخدمات الواردة من الغير

القيمة المضافة = الإنتاج الإجمالي للدورة – استهلاك الدورة

حيث يعتبر حساب القيمة المضافة ذو أهمية بالغة لأنه يسمح بتخفيض عوامل الإنتاج كما يلي:

- الأجور (تخفيض العمل)؛
- الفوائد (تخفيض المقرضين)؛
- الاهتلاكات (تخفيض رأس المال التقني، الثبيتات)؛
- الضرائب (تخفض من طرف الدولة)؛
- الأرباح (تخفيض رأس المال العامل المقدم من طرف المساهمين).

الشكل (09): القيمة المضافة أداة للتحليل



المصدر: Robert Papin,Op.cit, p162.

معدل القيمة المضافة:

يمثل هذا المعدل كاشف النشاط الخاص بالمؤسسة إذ يسمح هذا المقياس بإيجاد علاقة بين سعر التحويلات المنتجة وسعر المنتجات المشترات. فمن وجهة نظر تحليلية يتعلق بفائدة اقتصادية مزدوجة،

اقتصادا جزئيا أو اقتصادًا كليا حيث تساهم القيمة المضافة لمختلف الوحدات الاقتصادية في حساب الثروة القومية المتولدة خلال فترة معينة.

التحليل الزماني للقيمة المضافة يسمح بقياس النمو أو التراجع الذي سجلته المؤسسة، كما تسمح بتقدير هياكل المؤسسة ومردودها بمقارنتها بأعباء المستخدمين، وبعدد العمال، وبالاستثمارات وبالنتائج.

كما تسمح بحساب معدل اندماج المؤسسة في النشاط التجاري وكذا معدل اندماجها في العملية الإنتاجية:

معدل اندماج المؤسسة فى النشاط التجاري	معدل اندماج المؤسسة فى العملية الانتاجية

$$\text{المعدل}^{1} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{رقم الأعمال خارج الرسم}} \times 100 \qquad \text{أو المعدل}^{2} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{الانتاج}} \times 100$$

معدل القيمة المضافة يكون مرتفعا في مجال الصناعة، ويكون جد منخفض أو جد ضعيف في التوزيعات الكبيرة، وهناك معدلات أخرى للقيمة المضافة:

$$\text{المعدل} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{الفعالية}} \times 100$$

⇐ يسمح هذا المعدل بإعطاء القيمة المضافة المحققة على قدرة العاملين

$$\text{المعدل} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{الثوابت}} \times 100$$

⇐ يسمح هذا المعدل بإعطاء القيمة المضافة على الوحدة الاقتصادية الثابتة

هذه المعدلات تقدم لنا إنتاجية النشاط ورأس المال التقني المستعمل، وانطلاقا من هذه القيمة التي يعتبرها بعض المحللين كمستوى أول لقياس الأداء، التي بواسطتها يمكن للمؤسسة أن تقوم بوظيفة التوزيع وبالتالي فهي تنقسم لثلاث مجموعات:

- الدولة بواسطة الضرائب والرسوم
- العمال عن طريق الأجور
- المؤسسة نفسها بواسطة الفائض الإجمالي للاستغلال

المؤشرات الثلاثة للقيمة المضافة[3]:

$$\underbrace{\frac{\text{أعباء العاملين}}{\text{القيمة المضافة}} \qquad \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{عدد العاملين}}}_{\text{إنتاجية العمل}} \qquad \underbrace{\frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{الأصول الثابتة الاجمالية}}}_{\text{إنتاجية رأس المال التقني}}$$

[1] Tayeb zittoun,Analyse Financiere,Berti Edition,Alger,2003,p64.
[2]Robert Papin,Op.Cit,p162.

[3] حنان بوطغان، مرجع سابق، ص87

- النسبة الثانية والثالثة، تحدد الإنتاجية لكل عمال وإنتاجية رأس مال الاستغلال للمؤسسة.

هناك عدة عوامل متحكمة في زيادة أو تخفيض معدل القيمة المضافة باستخدام النسب التالية:

معدل الضرائب والرسوم = (الضرائب والرسوم / القيمة المضافة) ×100

كما يمكن أن يتغير معدل القيمة المضافة:

- تحت تأثير تعديل الهياكل وطرق الاستغلال (مثل الانتاج مماثل تؤدي ارتفاع مستوى المقاولة من الباطن إلى انخفاض القيمة المضافة).
- أو نتيجة عدم تحمل الارتفاع في أسعار الشراء للسلع والخدمات إلى أسعار البيع المطبقة.

ومما سبق نستخلص بأن رصيد القيمة المضافة مؤشر مهم ومعتبر لا يجب إهماله خصوصا وأنه يفيد كثيرا في تحليل مردودية المؤسسة حيث أنه كلما كانت نسبة القيمة المضافة قريبة من الواحد، كانت المؤسسة فعالة، وذات قدرة على الاستغلال الأمثل لعناصر الإنتاج، كما أن قيمتها تساهم في تأجير المقرضين أو توجه إلى التمويل الذاتي أي المساهمين، وعلى هذا الأساس تعمل المؤسسة على رفع قيمة هذا الرصيد إلى أعلى حد ممكن.

المطلب الثاني: تحليل المردودية باستخدام مؤشرات النتيجة:

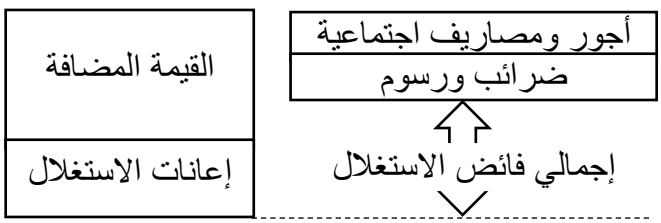
سنتطرق إلى تحليل نمو وتطور مردودية المؤسسة عن طريق مؤشرات النتيجة المتمثلة في فائض الاستغلال الإجمالي، نتيجة الاستغلال، النتيجة الجارية قبل الضريبة، النتيجة الاستثنائية وأخيرا النتيجة الصافية للنشاط

أولا: تحليل فائض الاستغلال الإجمالي EBE:

يتميز هذا الرصيد بأهمية بالغة في دراسة الأداء الاقتصادي، وهو يعبر عن الفرق بين الإيرادات المحصلة أو التي ستحصل في الأجل القريب والأعباء المسددة أو التي ستدفع في الأجل القريب، أي أنه يقيس الثروة المالية المحققة عن طريق النشاط الأساسي للمؤسسة [1]ويتم حساب إجمالي فائض الاستغلال EBE انطلاقا من القيمة المضافة، وفقا للعلاقة التالية:

إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة للاستغلال – مصاريف المستخدمين – الضرائب ورسوم والمدفوعات المماثلة.

الشكل رقم(10): تكوين الفائض الإجمالي للاستغلال



المصدر: Robert Papin, Op.cit., p163.

[1] إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، مرجع سابق، ص177.

ومن بين استخدامات إجمالي فائض الاستغلال في التحليل نجد أنه[1]:

- يقيس هذا المؤشر الكفاءة الصناعية والإنتاجية للمؤسسة؛
- يقيس قدرة دورة الاستغلال على توليد الفوائض؛
- يعتبر مؤشرا استراتيجيا، هاما ويعتمد عليه بشكل أساسي في اتخاذ القرارات تغيير النشاط أو الاستمرار فيه، أو الانسحاب منه؛

❖ **مؤشر إجمالي فائض الاستغلال:**

الفائض الإجمالي للاستغلال المؤشر العام الوحيد الذي يعكس المردودية الاقتصادية للمؤسسة. حيث يعد مقياس للأداء التجاري والإنتاجي للمؤسسة ومقياسا لقدرة المؤسسة على توليد الخزينة، وهو يحسب بالعلاقة التالية[2]

مؤشر إجمالي فائض الاستغلال = (إجمالي فائض الاستغلال / رقم الأعمال) ×100

يجب أن تكون هذه النسبة مرتفعة بالقدر الكافي لإشباع العوامل التالية[3]:

- الاهتلاكات كمكافأة لرأس المال الاقتصادي وهي أعباء حقيقية لكنها غير نقدية؛
- الأعباء المالية؛
- المؤونات من أجل حماية وتأمين متملكات المؤسسة؛
- خسائر استثنائية يمكن أن تلحق بالمؤسسة؛
- ضرائب على الأرباح المحققة للدولة وأجهزتها؛
- أرباح موزعة كمكافأة للمساهمين؛

إن الفائض الإجمالي للاستغلال يمثل أيضا تدفقا نقديا للاستغلال، ويعتبر أداة للتحليل والتنبؤ إذا ما قورن عبر الزمن، وقد يكون موجبا في المؤسسة، كما يمكن أن يظهر بإشارة سالبة ونتكلم هنا عن العجز الخام للاستغلال، والذي إن وجدت المؤسسة نفسها متخبطة فيه بشكل خطير هذا يعني إذن أمامها أعباء كثيرة يجب عليها أن تغطيها وهي أعباء متعلقة بالاستثمارات وبالتمويل وستكون على حساب خزينتها ومردوديتها، ولهذا يعتبر الفائض الإجمالي للاستغلال من أهم الأدوات المستعملة في تحليل مردودية المؤسسة.

كما أن إيجابية هذا الرصيد تكمن من التحكم في مردودية النهائية، وبالتالي في بقاء المؤسسة وقدرتها وإمكانيتها، وبتجديد الاستثمارات بواسطة الاهتلاكات، مواجهة الأخطار بواسطة المؤونات، ضمان التمويل والتطور لنشاط المؤسسة بواسطة القدرة على تمويل الأعباء المالية، أما ما يبقى من هذا الرصيد فيوجه إلى المساهمين أو يتم الاحتفاظ به من طرف المؤسسة.

[1] خذيري دلال، دراسة ربحية المؤسسة باستخدام الأرصدة الوسطية للتسيير، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2014، ص20

[2] مفلح مقل، مقدمة في الإدارة المالية، الطبعة الأولى، مكتب المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص213.

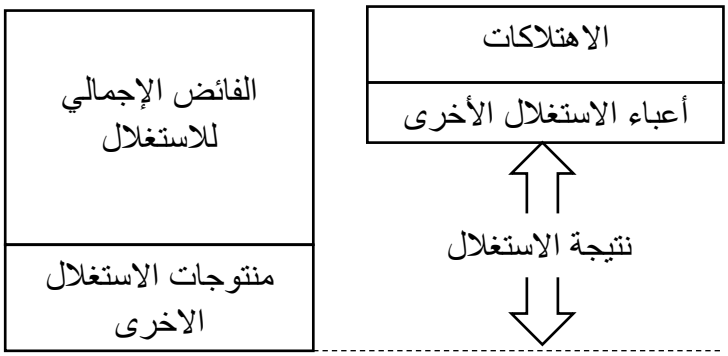
[3] بن عمارة نورالدين، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر في العلوم المالية، جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة،2010. ص45.

ثانيا: تحليل نتيجة الاستغلال RE:

تسمح نتيجة الاستغلال بالتعبير عن زيادة ثروة المؤسسة الناجمة عن نتيجة عمليات التشغيل والاستثمار[1]، كما تسمح بقياس النتيجة الصناعية والتجارية للمؤسسة بشكل مستقل عن سياسة الاستدانة والسياسة الجبائية، وتسمح بمقارنة المؤسسات التي تنتمي إلى قطاع واحد للنشاط، وتقديم صورة عن النتيجة المتولدة عن الاستغلال الأمثل أو الأسوأ لوسائل وأدوات الإنتاج وبنفس الطريقة وإذا استطعنا الحصول على تفصيل لحساب تحويل تكاليف الاستغلال، فإنه يمكننا أن نضيف الجزء المتعلق بالحسابات التي تندمج في حساب نتيجة الاستغلال ونخص بالذكر تحويل أقساط الاهتلاكات والمؤونات، وتحسب نتيجة الاستغلال [2]:

نتيجة الاستغلال= الفائض الإجمالي للاستغلال + منتوجات الاستغلال الأخرى – الاهتلاكات – مصاريف الاستغلال الأخرى.

الشكل رقم (11): تكوين نتيجة الاستغلال



المصدر: Robert Papin, Op.Cit, P164

ثالثا: تحليل النتيجة الجارية قبل الضريبة:

تقييد النتيجة الجارية في تقدير مردودية الفعالية الطبيعية (الجارية في المؤسسة) ولكن قد يتسبب الاكتفاء بها في تشويه الحقائق، خصوصا عندما تتزايد التدفقات الاستثمارية، وهذا ما دفع المتخصصين بالإدارة المالية إلى وضع الحساب الخاص بالنفقات والإيرادات الاستثنائية كما يقدم هذا الرصيد نتيجة الاستغلال المتأتية من العمليات العادية للمؤسسة[3]، ويستبعد هذا الرصيد العمليات التي تقوم بها المؤسسة بشكل استثنائي، وهو مؤشر أداء جيد، يأتي بعد الأخذ بعين الاعتبار العناصر المالية، ويسمح بتقييم المردودية المالية للمؤسسة، وسياسة تمويلها المختارة وتحسب كالتالي:

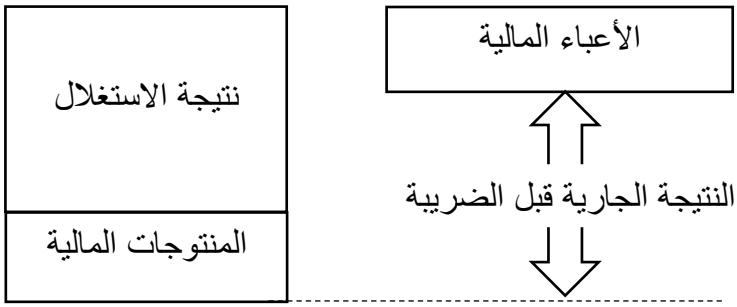
النتيجة الجارية قبل الضريبة = نتيجة الاستغلال + نواتج مالية + تحويل مختلف الفوائد – أعباء مالية

[1] دريد درغام، مرجع سابق، ص77.

[2] Robert Papin, Op.Cit,P164.

[3] دريد درغام، مرجع سابق، ص78.

الشكل رقم (12): تكوين النتيجة الجارية قبل الضريبة



المصدر: Robert Papin, Op.cit, p165

رابعا: تحليل النتيجة الصافية للنشاط RNE:

يمثل رصيد جدول حسابات النتائج للدورة، وهو النتيجة النهائية للنشاط، بعد تأجير جميع عواملها، ويمثل قاعدة لحساب توزيع الأرباح بين المساهمين، وتحسب بالطريقة التالية[1]:

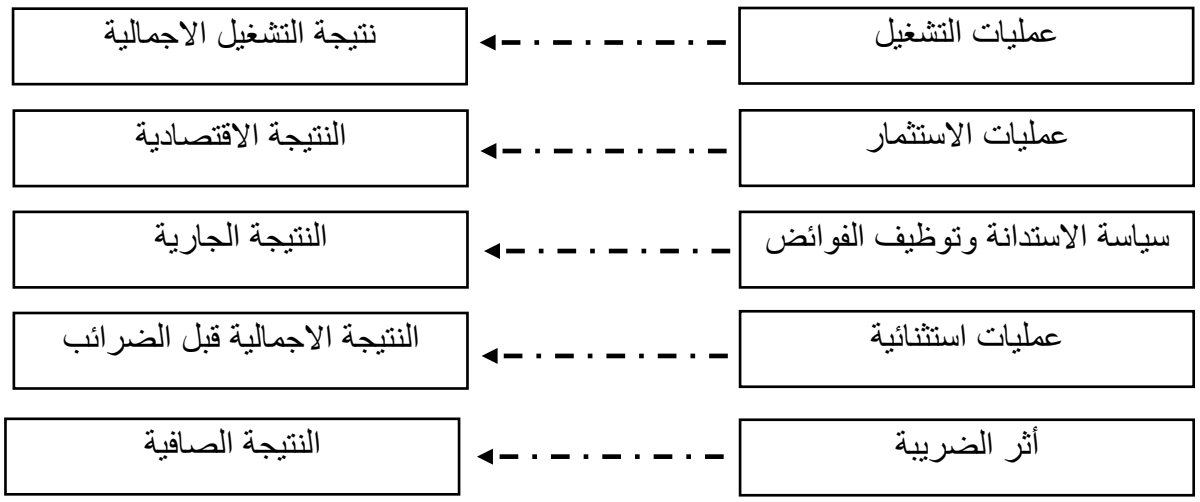
النتيجة الصافية للنشاط= (النتيجة الجارية قبل الضريبة + النواتج الاستثنائية) – (الأعباء الاستثنائية + الضرائب المباشرة)

كما تسمى أيضا النتيجة الصافية وهي عبارة عن النتيجة الاجمالية للدورة، مخصوما منها قيمة الضرائب على الأرباح، حيث أن هذه النتيجة قد تكون ربحا أو خسارة وتحسب كما يلي[2]:

النتيجة الصافية للدورة = النتيجة الاجمالية للدورة – الضرائب على الأرباح

و الشكل الموالي تلخيص لأثر مختلف السياسات والإجراءات المتبعة في المؤسسة على النتيجة :

الشكل رقم (13): أثر مختلف السياسات على نتيجة المؤسسة



المصدر: دريد درغام، مرجع سابق، ص79.

[1] Robert Papin, Op.cit.,p166

[2] http://bohotti.blogspot.com/2015/05/blog-post_979.html le 03/03/2017 à 23:43

يعتمد تحليل نتائج المؤسسة [1]على طبيعة الخيارات المحاسبية التي تبنت على أساسها هذه النتائج، وقد تتمكن بعض المؤسسات من إخفاء فشلها في تحقيق نتائج جيدة من خلال التلاعب في خياراتها، ولكن على الأمد المتوسط والبعيد ستظهر هذه النتائج حقيقتها، وهنا نذكر بأنه غالبا ما يتم إهمال وجهة النظر الاستراتيجية في تحليل فعالية المؤسسة. وهنا يبرز دور المحلل المالي في استباق الأمور، وتوقع النتائج قبل حدوثها واقتراح ما هو ملائم لتحسينها.

يمكن من خلال تحليل المؤشرات الوسيطة للنتيجة، معرفة أسباب تحقيق أرباح أكبر (أو أقل) من خلال تحليل حساب النتائج، معرفة أسباب تحقيق ربح أكبر (أو أقل) من وسط قطاع عمل المؤسسة، ومعرفة طريقة تكوين نتائجها بالنسبة للآخرين.

نستطيع من خلال التحليل معرفة إذا كان السبب في تقدم نتائج المؤسسة (على الوسط المعروف)، عائد إلى سبب تقني أو تسويقي ...، ومعرفة فترة ديمومة هذا الأمر، لا يمكن اعتبار العامل الاستراتيجي كافيا لشرح تقدم نتائج المؤسسة، يؤدي ارتفاع المردودية العائد الاستراتيجي إلى ازدياد دخول المنافسين في نفس المجال، مما يدفع بهذا السبب إلى التلاشي لاحقا لذلك ننصح المحلل المالي بعدم الانخداع بالهوامش العالية لأن وضع المؤسسة الاستراتيجي (إن لم يجدد) لن يدوم طويلا، بناءا على ما سبق قد تعتمد مردودية وهوامش المؤسسة على وضعها الاستراتيجي وذلك يضعف تدريجيا هذا العامل حيث ستتناقص أهمية هوامش الربح عاجلا أم آجلا بسبب تزايد المنافسين، وبقدر تجدد العامل الاستراتيجي تتحسن النتائج مع "المقلدين" في نفس القطاع.

المطلب الثالث: تحليل مردودية المؤسسة باستخدام المؤشرات النسبية للمردودية:

تعد المؤشرات النسبية من أهم مؤشرات قياس مستوى وكفاءة الاداء في المؤسسة الاقتصادية وهي تتمثل في ثلاث نسب: المردودية التجارية والمردودية الاقتصادية وكذلك المردودية المالية.

أولا: تحليل معدل المردودية التجارية(RC):

تحدد هذه المردودية الفائض المتولد من الأنشطة الصناعية والتجارية للمؤسسة، أي فيما يتعلق بقدرتها على استخلاص فائض من التشغيل، ينتج عن ذلك أن المردودية الصناعية أو التجارية ترتبط إجباريا بدورة التشغيل لذلك فهي تسمح بإلقاء الضوء على العلاقة بين النتائج والوسائل المستخدمة في الإنتاج والمتاجرة[2].

لذلك يتمثل هدفها في إصدار حكما ذو قيمة حول فعالية وكفاءة سياسات الإنتاج والمتاجرة التي تنتهجها إدارة المؤسسة. ينتج عن ذلك أن المردودية التجارية مستقلة عن سياسات الاستثمار، المديونية والأوراق المالية قصيرة الاجل، توزيع الأرباح وأيضا الآثار الضريبية ومن ناحية أخرى لا تأخذ في الحسبان العمليات الاستثنائية أو خارج التشغيل.

[1] دريد درغام، مرجع سابق، ص79-80.
[2] السعيد فرحات جمعة، مرجع سابق، ص 83.

يتم التعبير عن المردودية التجارية والصناعية بالهامش الإجمالي والذي تستقطعه المؤسسة من سعر تكلفة البضائع المباعة، إذ هي تعرف غالبا كإجمالي فائض التشغيل ولقد اختبر مفهوم اجمالي فائض التشغيل (EBE) كعنصر أساسي لقياس الأداء التشغيلي، لأنه يمثل هامش الحركة للمنظمة، إذن هو مؤشر المردودية الأكثر أمانا وثقة من نتيجة التشغيل المعتادة.

$$\text{المردودية التجارية} = \frac{\text{الفائض الإجمالي للاستغلال}}{\text{رقم الأعمال}}$$

كما أن من مؤشرات المردودية المهمة هي نسبة المردودية التجارية والتي تتحدد بنسبة صافي الربح بعد الضريبة إلى صافي المبيعات ويقصد بصافي الربح هو مقدار الفرق بين صافي المبيعات وكلفة المبيعات للمنشأة، ويتم حساب هذه النسبة من المعادلة التالية:

$$\text{نسبة المردودية التجارية} = \frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{صـــافـــي الـــمـــبـــيـــعات}}$$

حيث تعبر هذه النسبة عن مستوى ربحية الدينار الواحد من المبيعات ومنطقيا كلما زادت النسبة عن معيار

المقارنة سواء كان المعيار التاريخي أو الصناعي كلما تحسن الأداء لإدارة المنشأة والعكس صحيح دائما، حيث أن الانخفاض يشير إلى هبوط وتدهور مردودية المبيعات باعتبارها أحد أهم عناصر التشغيل في منشأة الأعمال، ويشير أيضا إلى التدهور والتدني في فاعلية العمليات التشغيلية المختلفة.

وللإشارة أن الاتجاهات التحليلية الحديثة فيما يعرف بمحاسبة المسؤولية، هو حساب المردودية التجارية لكل قسم من أقسام المؤسسة أو لكل فرع من فروعها في حالة التقسيم الجغرافي للمؤسسة، والغرض من هذا التحليل هو بيان مردودية المبيعات المؤسسة ككل، ويساعد هذا النوع من التحليل إلى تقييم الأداء الفرعي لمؤسسة الأعمال والذي يساعد الادارة وفق نتائج تقييم الأداء إلى رقابة أداء الأقسام أو الفروع، وتصحيح مسارها ورفع إنتاجيتها[1].

ومن المزايا الكثيرة التي يحققها حساب مردودية الأقسام داخل المؤسسة هي[2]:

- إثارة انتباه الإدارة للمجالات التي تحتاج المؤسسة فيها التوجيه والتعديل والتحسن.
- وضع المؤشرات المهمة لتقييم المديرين بالترقية أو تعديل المواقع أو تبديل المسؤولين وكذلك نظام الحوافز.

[1] حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع،2000، ص189.
[2] نفس المرجع السابق، ص191.

- تخلق الرضى النفسي لدى المديرين من حيث تمكينهم من متابعة أداء الأقسام التي بعهدتهم وبشكل مستمر.

تركيبة المردودية التجارية:

طالما نحن بصدد الحديث عن فعالية وكفاءة الموارد المستخدمة في التشغيل، فيمكن دراسة العلاقات التالية[1]:

$$\frac{\text{الفائض الإجمالي للاستغلال EBE}}{\text{رقم الأعمال}} \times \frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{احتياجات تمويل الدورة التشغيلية}}$$

وكذلك عن طريق الفائض في رأس المال العامل والأصول الجارية:

$$\frac{\text{الفائض الإجمالي للاستغلال EBE}}{\text{رقم الأعمال}} \times \frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{رأس المال العامل}}$$

$$\frac{\text{الفائض الإجمالي للاستغلال EBE}}{\text{رقم الاعمال}} \times \frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{الأصول الجارية}}$$

بالنظر الى التفاعلات بين المتغيرات الموضحة آنفا، تعتمد المردودية التجارية للمؤسسة على:

- الهامش التجاري لرقم الأعمال "سياسات التسعير"؛
- درجة ومستوى تشغيل احتياجات رأس المال العامل معبرا نها بسرعة الدوران "دوران المخزون السلعي، حسابات القبض وحسابات الدفع " سياسات مالية قصيرة الأجل.

هكذا يظهر بديلان للمردودية التجارية بهذه الطريقة:

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

ومن هنا يمكن أن نعتقد أن هذه النسب المذكورة أعلاه تعتبر مؤشرات المردودية التجارية للمؤسسة، ومن الضروري القول بأن النتيجة الاجمالية للنشاط لا تقابل الفائض التشغيلي بالمعنى الضيق للمفهومين، لأن المفهوم الاول يشير إلى الأرباح المحققة قبل الضرائب والفوائد، بينما الفائض الإجمالي للاستغلال يشير إلى ذلك الرصيد الذي يحدد مقياس الأداء التشغيلي والنتيجة الاجمالية للنشاط تحدد مقياس الأداء الكلي على مستوى المؤسسة.

[1] سعيد فرحات جمعة، مرجع سابق، ص84.

ثانيا: تحليل معدل المردودية الاقتصادية (RE):

إن الفكرة الرئيسية لتقدير المردودية الاقتصادية هي استبعاد أثر التمويل الأجنبي (من الغير) في الاجلين المتوسط والطويل لأن رؤيتها تقوم واجهة الاستخدامات المتاحة، إذن هي مرتبطة بالاستثمارات الثابتة والجارية دون النظر إلى واجهة مصدر التمويل الخاصة أو الأجنبية. ولهذا السبب نتجنب الأعباء المالية عند النظر عند طريقة الحساب في المفهوم الشامل للرقابة الإدارية تلعب المردودية الاقتصادية دورا أساسيا لقويم أداء المؤسسة[1].

تفسر المردودية الاقتصادية بواسطة معدل القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية، لكي تصبح مساوية لقيمة الاستثمارات يشمل هذا التعريف الاستثمارات الثابتة بالإضافة إلى استثمارات رأس المال العامل، أحيانا يشار إليها عن طريق النسبة:

$$\text{المردودية الاقتصادية} = \frac{\text{التدفق النقدي}}{\text{رؤوس الأموال المستثمرة + الاهتلاكات}}$$

ويمكن قياس وتقويم المردودية الاقتصادية بواسطة مكوناتها الرئيسيين معدل الهامش الاقتصادي ومعدل دوران الأصول، ولأن المكون الأول يمثل الأرباح قبل الضرائب والفوائد:

$$\text{المردودية لاقتصادية} = \frac{\text{الأرباح قبل الفوائد والضرائب}}{\text{رقم الاعمال}}$$

بينما المكون الثاني يوضح مستوى دوران الأنشطة الاستثمارية:

$$\text{المردودية الاقتصادية} = \text{رقم الاعمال} / \text{الاستثمارات الثابتة والجارية}$$

هذه الأرقام ترتبط مباشرة وعضويا بالإنتاجية الاقتصادية حيث يعكس الهامش الاقتصادي الربح المتولد من المبيعات، بينما يعكس الهامش الاقتصادي الربح المتولد من المبيعات، بينما يعكس دوران الاستثمارات إجماليا معدل نشاط المؤسسة.

تسمح دراسة المردودية الاقتصادية بتقويم أداء المنظمة كوحدة اقتصادية مستقلة عن مقدمي الأموال، تستلزم هذه الدراسة تحليلا تفصيليا للعناصر التالية:

- هيكل الأموال المستثمرة؛
- هوامش وحدات وأقسام المؤسسة؛
- دوران رؤوس الأموال المستثمرة؛

[1] نفس المرجع ، ص86.

- توزيع النتائج "إجمالي فائض التشغيل".

تسمح نسبة صافي التدفق المالي إلى كافة الأصول ببلورة الإنتاجية الاقتصادية للمنظمة:

المردودية الاقتصادية = (صافي التدفق المالي / مجموع الأصول) × 100

كما ان المردودية الاقتصادية الاجمالية تعرف بالعلاقة بين الفائض الإجمالي للاستغلال وأصول المؤسسة.

المردودية الاقتصادية الاجمالية = الفائض الإجمالي للاستغلال / الأصول

يسمح هذا المؤشر بمعرفة قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح الاقتصادية وقدرة أصولها على توفير أو تدعيم خزينة الاستغلال.

وتعرف المردودية الاقتصادية الصافية بالعلاقة بين نتيجة الاستغلال وأصول المؤسسة وتحسب بالعلاقة:

المردودية الاقتصادية الصافية = نتيجة الاستغلال / الأصول

نتيجة الاستغلال في هذه الحالة هي النتيجة الجارية مضافا إليها المصاريف المالية أو النتيجة الصافية مضافا إليها المصاريف المالية.

يعني هذا المؤشر قدرة الدينار الواحد المستثمر في المؤسسة على تحقيق الربح ويلاحظ على هذه العلاقة البساطة والاختصار، لكن في الأصل هي أكثر من ذلك لأن العلاقة السابقة لا تبرز العوامل الرئيسية التي

تشارك في تحديد مردودية المؤسسة وانطلاقا من العلاقة السابقة نستطيع أن نكتب[1]:

المردودية الاقتصادية = (نتيجة الاستغلال / الاصول) × (المبيعات/ المبيعات)
= (نتيجة لاستغلال / المبيعات) × (المبيعات / الاصول)
= (الهامش الربحي) × معدل دوران الاصول

فالمردودية الاقتصادية ترتكز على عاملين أساسيين هما هامش الربح (الربحية) ومعدل دوران الأصول وتستطيع المؤسسة أن تتحصل على مردودية جيدة إذا تمكنت من تعظيم هذين العاملين[2].

معدل دوران الأصول: ويقصد به عدد مرات تغطية المبيعات لأصول المؤسسة أو عدد مرات استخدام أصول المؤسسة في تحقيق المبيعات، فهذه النسبة مؤشر جيد لمدى كفاءة المؤسسة في استعمال أصولها.

هامش الربح: ويتمثل في مقدار الربح المتولد من كل دينار من دنانير المبيعات، الهامش المنخفض يعني انخفاض سعر البيع أو ارتفاع التكاليف.[3]

[1] تالي رزيقة، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، إدارة الاعمال، المركز الجامعي العقيد أكلي محند أولحاج، البويرة، 2012.ص 65.

[2] جميل أحمد توفيق، أساسيات الإدارة المالية، النهضة العربية، بيروت، السنة غير مذكورة، ص64.

[3] مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية و التحليل المالي، دار المستقبل للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2002، ص34-35.

كما تكتب المردودية الاقتصادية بتركيبة الإنتاجية والقيمة المضافة بالطريقة التالية[1]:

$$\text{المردودية الاقتصادية} = \underbrace{\frac{\text{الاستثمارات الثابتة}}{\text{مجموع الأصول الاقتصادية}}}_{\text{النسبة الأولى}} \times \underbrace{\frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{الاستثمارات الثابتة}}}_{\text{النسبة الثانية}} \times \underbrace{\frac{\text{فائض الاستغلال الإجمالي}}{\text{القيمة المضافة}}}_{\text{النسبة الثالثة}}$$

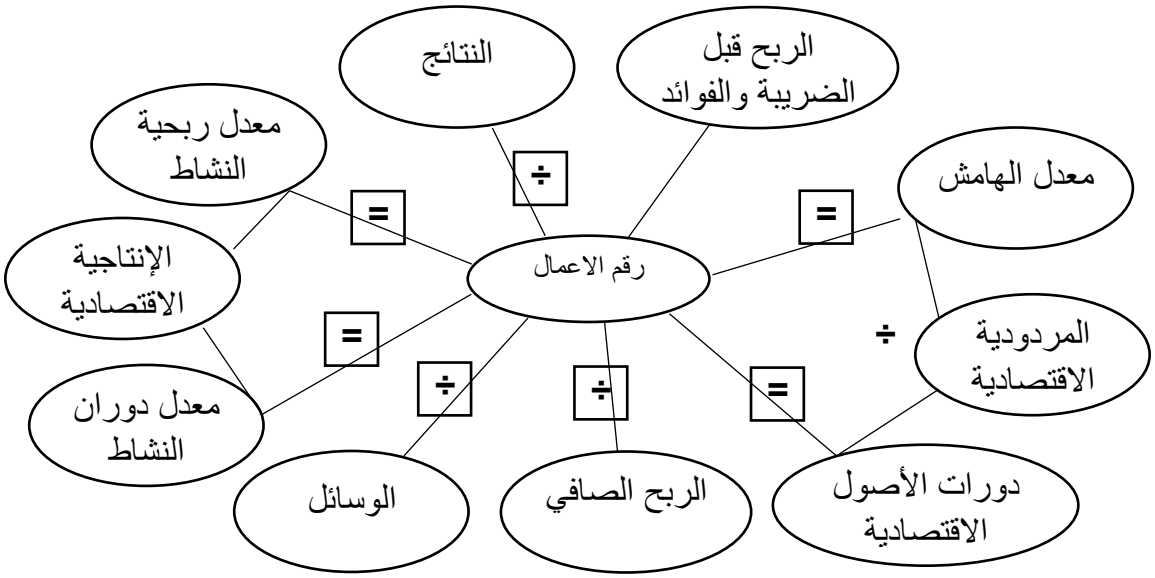
حيث تمثل النسبة الأولى درجات ثبات الأصول الاقتصادية والنسبة الثانية تمثل درجة الإنتاجية للاستثمارات الثابتة أما النسبة الثالثة فتمثل الهامش الإجمالي بالنسبة للقيمة المضافة.

إن المردودية الاقتصادية ذات أهمية بالغة على مستوى المؤسسة حيث يشير وجود مردودية اقتصادية إلى[2]:

- طاقة تمويل ذاتي قادرة على المشاركة في تطويرها وتمويلها؛
- مكافأة مغرية لمساهميها؛
- مقدرة متميز كضمان لسداد المقرضين؛
- موقف ناجح لمعاونة بيئتها؛
- استخدام أمثل لطاقتها التمويلية المتاحة؛
- تأمين مكافأة الأموال المستثمرة بعدالة.

وفيما يلي نموذج تصويري يوضح الإنتاجية الاقتصادية أي المردودية الاقتصادية لمؤسسة الأعمال وكملخص لما سبق.

الشكل رقم (14): المردودية الاقتصادية



المصدر: سعيد فرحات جمعة، مرجع سابق، ص89.

[1] Pierre Conso, Farouk Hemici, Op.cit. , p279

[2] سعيد فرحات جمعة، مرجع سابق،ص89.

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

ثالثا: تحليل معدل المردودية المالية (RF):

وتسمى أيضا بعائد أو مردودية الأموال الخاصة وهي العلاقة بين النتيجة التي حققتها المؤسسة والأموال الخاصة، فهي تقيس العائد المالي المتحقق من استثمار أموال أصحاب المؤسسة [1]وهي تقاس بطريقتين:[2] بمعدل مردودية الأموال الخاصة وبمعدل مردودية الأموال الدائمة.

المردودية المالية = النتيجة / الأموال الخاصة

النتيجة قد تكون النتيجة الصافية بعد دفع ضرائب الأرباح وهذا لمعرفة المكافأة الحقيقية لأصحاب المؤسسة وقد تكون النتيجة الجارية مطروحا منها ضرائب الأرباح، بمعنى أن تأثير العناصر الاستثنائية قد أهمل وهذا يساعد على تحديد العلاقة الفعلية بين المردودية الاقتصادية والمردودية المالية.

كما يتعلق الامر بالأموال الخاصة بعد تخصيص النتيجة وبعد ادماج مؤونات الاخطار غير المحددة أو

المحتملة دون سندات المساهمة، فمعدلات المردودية تتغير تبعا لقطاعات النشاط، فعي ضعيفة في قطاع الصناعة الثقيلة التي تتميز باهتلاكات كبيرة تخفض من الأرباح، كمأن المعدل المرتفع لمردودية الأموال الخاصة يسمح للمؤسسة بإيجاد أموال جديدة في السوق المالي بغرض تمويل نموها، وعلى عكس ذلك إن كان هذا المعدل ضعيفا وأقل من معدل السوق تجد المؤسسة صعوبات لجذب الأموال الخاصة.

أما فيما يتعلق بمردودية الأموال الدائمة فهي تشمل كل من الموال الدائمة والأموال الخاصة وكذا الديون طويلة الاجل مضافا إليها سندات المساهمة. فلما أضفنا في المقام الديون طويلة الاجل وسندات المساهمة فإن البسط يجب كذلك أن يحتوي أيضا على فوائد هذه الديون، فتصبح النسبة على الشكل التالي:

$$\text{المردودية المالية} = \frac{\text{النتيجة الصافية + فوائد الديون}}{\text{الأموال الخاصة + الديون وسندات المساهمة}}$$

أي أن تقويم المردودية المالية يسمح بحسابها في الاجلين القصير والطويل كما يلي:

المردودية المالية = صافى الأرباح / رؤوس الأموال الدائمة

حيث توضح هذه النسبة مقدار المنظمة على تحديد رأس مالها المخصص للإنتاج وتامين نموها وضمان سداد قروضها.

[1] تالي رزيقة، مرجع سابق، ص65.

[2] تودرت أكلي، التحليل المالي في ظل النظام المحاسبي المالي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مالية ونقود، جامعة الجزائر،2009،ص70.

1- تركيبة المردودية المالية:

المردودية المالية للمؤسسة تتحقق على ثلاثة تركيبات أساسية للتحليل أو ثلاث سياسات أساسية[1]:

$$\text{المردودية المالية} = \underbrace{\frac{\text{نتيجة السنة}}{\text{رقم الاعمال خارج الرسم}}}_{\text{مردودية تجارية}} \times \underbrace{\frac{\text{رقم الاعمال}}{\text{مجموع الأصول}}}_{\text{دوران الأصول}} \times \underbrace{\frac{\text{مجموع الأصول}}{\text{الأموال الخاصة}}}_{\text{وزن الديون}}$$

النسبة (1) — النسبة (2) — النسبة (3)

النسبة (1): تمثل السياسة التجارية: هذه النسبة تقدم كلاسيكيا الهامش الصافي للمؤسسة، الذي يحدد السياسة التجارية مثل مصطلح السعر، الهامش يأخذ أيضا في الحساب مكانة المؤسسة من المنافسة في السوق على السلع والخدمات والمنتجات التي تقوم بإنتاجها.

النسبة (2): تمثل السياسة الإنتاجية أي هذه النسبة تقدم معدل دوران الأصول الذي يوضح الفعالية الإنتاجية للمؤسسة.

النسبة (3): هذه النسبة تحدد سياسة التمويل بالنسبة للمؤسسة وبأكثر دقة نقيس معدل مديونية المؤسسة لأن رأس المال المستثمر يتكون من رأس المال الخاص والديون، وعليه تسمح هذه النسبة بمعرفة مدى نجاعة المؤسسة في اختيارها لسياسة مالية معينة تسمح لها بتسجيل مستوى معين من النمو.

من خلال ما سبق يمكن القول أن المؤسسة تستطيع تحسين المردودية المالية من أموالها الخاصة من خلال[2]: تحسين هامش الربح وتطوير رقم الاعمال وكذلك رفع مواردها المالية

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

2- الرافعة المالية

ينتج مما سبق أن المردودية المالية لرؤوس الأموال الخاصة تعتمد عل تفاعل الابعاد التالية: مستوى المردودية الاقتصادية، أهمية الفرق بين المردودية ومعدل الفائدة، الأهمية النسبية للمديونية هكذا تشرح كثافة الرافعة المالية [3]العلاقة ين المردودية الاقتصادية والمردودية المالية: في الواقع تنشأ الرافعة المالية بشكل ضروري كعامل تفسيري للمردودية المالية لرؤوس الأموال الخاصة إذ تسمح بتعلية المردودية المالية عن طريق مضاعفة نسبة الرفع المالي بالفرق الموجب بين المردودية الاقتصادية ومعدل الفائدة.

[1] حنان بوطغان، مرجع سابق، ص100.

[2] قدري عبد المجيد، دادن عبد الوهاب، تحليل المنطق المالي لنمو المؤسسات الاقتصادية كأسلوب لتقييم الأداء المالي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية لحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 8-9 مارس 2005.

[3] سعيد فرحات جمعة، مرجع سابق، ص93.

يعتمد أثر الرافعة المالية على المكافأة المخصصة للمديونية في السياسة المالية للمؤسسة، إذ هي تتعلق بمتغير استراتيجي للتمويل في الاجلين المتوسط والطويل (ارتفاع أو انخفاض التمويل الاجنبي).

إلا أن أثر الرافعة المالية يعمل ثانية في الاتجاه المعاكس للاستقلال المالي ولأمان المؤسسة، فضلا عن ان رقابة المؤسسة على معدل الفائدة يكون لحد كبير محدود.

كذلك يتأثر تحليل وتقويم المردودية المالية في المؤسسة بشكل كبير بالقواعد والأصول المحاسبية والضريبة المعمول بها.

سنقوم من خلال نموذج دوبون بإبراز العلاقة بين المردودية المالية والمردودية الاقتصادية في المؤسسة.

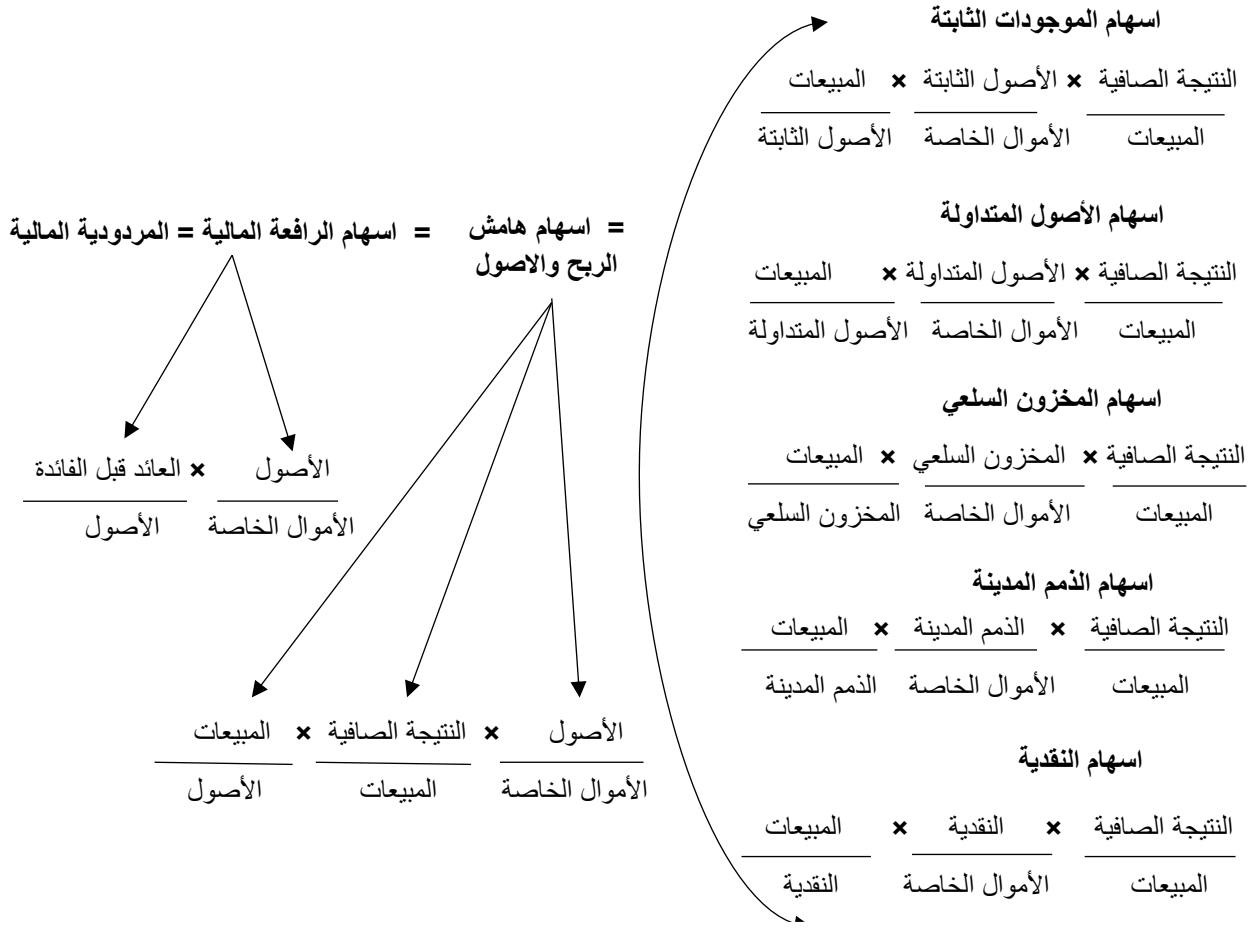
3- نموذج دوبون لتحليل المردودية:

سمي بهذا الاسم نسبة إلى الشركة التي طورته، وهي شركة DUPONT DE NEMOURS الامريكية، ويعد هذا النموذج من الأدوات الفعالة التي يستعملها المحللون الماليون في تحليل الأداء المالي والرقابة عليه. وقد اكتسب هذا النموذج شهرته بسبب مساعدته الفعالة في تتبع العناصر والعوامل المؤثرة في المردودية والتنمية إلى جدول النتائج والميزانية[1].

كما يعتبر تحليل دوبون من أفضل الأساليب لإبراز العلاقة بين الظروف المالية موضع الرقابة الإدارية والنسب المالية المختلفة ويمكن إبراز ذلك الترابط كما يظهر واضحا من الشكل رقم (17) :

[1] عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2002، ص75.

الشكل رقم (15): تحليل المردودية المالية وفقا لنظام دوبون



المصدر: حمزة محمود الزبيدي، مرجع سابق، ص195

$$\text{المردودية المالية} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}} = \frac{\text{الأصول}}{\text{الأموال الخاصة}} \times \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{صافي المبيعات}} \times \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{الاصول}}$$

المختلفة للأصول المختلفة في تحقيق الربح حيث يتوقف مساهمة الموجود على ثلاث جوانب هي: هامش الربح، ونسبة تغطية الأموال الخاصة للأصول والتي تسمى الرافعة المالية ومعدل دوران الأصول وبالعودة الى تلك العلاقة يطهر أن النسب الخاصة بالرافعة تظهر العلاقة بين الأصول ككل (وفقراتها المختلفة كالأصول والذمم المدينة والنقدية) وحق الملكية، وذلك بهدف تحليل العلاقة بين نسب الرافعة ذات الأهمية في تحيل المردودية، وقد تم استعراض هذه النسب سابقا، كما استخدمت نسب النشاط لقياس مقدار المبيعات المحققة من استخدام الدينار الواحد المستثمر في كل موجودات المؤسسة فالقيمة العالية لنسب النشاط تعكس الزيادة في المبيعات عن كل دينار يستثمر في الأصول، في حين تشير النسب المنخفضة إلى عكس ذلك تماما، ولهذا فإن التحليل قد استخدم مختلف أنواع الأصول لحساب عدد من نسب النشاط من أجل التعرف على درجة الاستفادة من كل الأصول بشكل عام وفقراتها الرئيسية بشكل خاص.

رابعا: عتبة المردودية SR:

يقصد بها رقم الاعمال الذي من أجله تغطي المؤسسة مجمل أعبائها (التكاليف الثابتة + التكاليف المتغيرة) وتحقق نتيجة معدومة (نتيجة = صفر) وتدعى أيضا برقم الاعمال الحرج أو النقطة الميتة.

وفكرة عتبة المردودية مبنية أساسا على التفرقة بين التكاليف الثابتة والتي لا تتغير مع التغير في حجم الإنتاج خلال الفترة القصيرة والتي تمثل العبء يجب تحمله بصرف النظر عن التغيرات في حجم الإنتاج والمبيعات. والتكاليف المتغيرة للوحدة والتي تمثل التكلفة المرتبطة بإنتاج وبيع وحدة واحدة من المنتج؛ ولذلك فإن بطرحها من سعر البيع ينتج الهامش الذي يضيفه إنتاج وبيع وحدة واحدة إلى صافي الربح أو مساهمة كل وحدة مباعة في تغطية جزء من الأعباء الثابتة[1].

يمكن تحديد عتبة المردودية أي التوصل إلى رقم الاعمال الحرج الذي من خلاله لا تحقق المؤسسة لا ربح ولا خسارة عن طريق أسلوبين هما الاسلوب المحاسبي والأسلوب البياني[2]:

حسابيا:

يعتمد حساب عتبة المردودية على عدة معطيات أساسية هي:

- رقم الاعمال الحرج = إجمالي التكاليف (المتغيرة + ثابتة).
- الهامش على التكلفة المغيرة = إجمالي التكاليف الثابتة.
- النتيجة = الصفر

وعليه فإن المؤسسة تبدأ في تحقيق الربح ابتداء من اللحظة التي تسمح فيها مبيعاتها بالتغطية الكاملة للأعباء الثابتة والمتغيرة.

ولحساب عتبة المردودية هناك ثلاث علاقات تمكننا من ذلك:

1 – عتبة المردودية = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة

2 – عند عتبة المردودية يكون الهامش على التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة.

$$\text{عتبة المردودية} = \frac{\text{التكاليف الثابتة} \times \text{رقم الاعمال}}{\text{هامش التكلفة المتغيرة}}$$

3 – النتيجة = الصفر

وعليه: عتبة المردودية = التكاليف الثابتة / معدل هامش التكلفة المتغيرة.

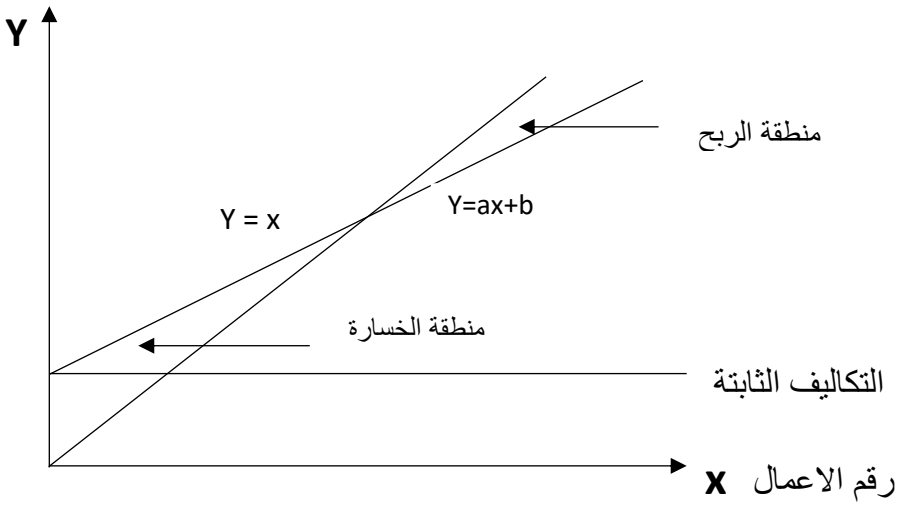
[1] كمال خليفة أبو زيد وآخرون، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص35.
[2] عبد الهادي داودي، واقع محاسبة التكاليف، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تسيير المؤسسات، جامعة منتوري، قسنطينة،2006، ص147.

بيانيا:

يمكن إيجاد رقم الاعمال الحرج بيانيا وذلك عن طريق التمثيل البياني لكل من رقم الاعمال، الهامش على التكلفة المتغيرة والأعباء. وحسب العلاقات التي تناولناها عند تحديد عتبة المردودية حسابيا يمكن كذلك الاعتماد على نفس العلاقات من أجل التحديد البياني وذلك كما يلي:

رقم الاعمال = التكلفة المتغيرة + التكلفة الثابتة **أي Y=aX+b** حيث y: التكلفة الكلية ، a: الميل ، X: رقم الأعمال ، b: التكاليف الثابتة.

الشكل رقم (16): التكاليف الكلية وعتبة المردودية



المصدر: عبد الهادي داودي، مرجع سابق، ص150.

المبحث الثاني: فعالية التدقيق في تحسين مردودية للمؤسسة

للتوصل الى العلاقة بين التدقيق والمردودية سوف ندرس في هذا المبحث كل من أهمية التدقيق في تسيير مالية المؤسسة وأيضا دور التدقيق في تحسين وظيفتي الشراء والبيع.

المطلب الأول: أهمية التدقيق في تسيير مالية المؤسسة الاقتصادية [1]

لقد حاول مختلف المهتمين بموضوع التدقيق المالي تفادي الدخول في ارتباطه بالتسيير رغم وجود بعض الإرشادات أحيانا واتجهوا إلى الاهتمام بتأثير التدقيق في المعلومة المالية ودرجة اعتماديتها في اتخاذ القرار المالي والتسييري لاعتبار أن المدقق المالي لا يتدخل في التسيير لأنه ليس مستشارا لإدارة المؤسسة ويعمل أساسا في اتجاه مصلحة المالكين لرأس المال أو المساهمين عكس ما في حالة المدقق الداخلي الذي يعتبر رغم استقلاليته من الموظفين المتصلين بالإدارة ويعملون لدعمها أحيانا وخاصة في مجالات التدقيق الداخلي.

1. **من ناحية المعلومات المحاسبية والمالية :** التي يتم ممارسة التدقيق عليها وتحديد نوعيتها ورفع قيمها وفعاليتها ونسبة الاعتماد عليها ، سوف تصبح مدخلة أساسية ومركزية في العملية الادارية ككل فهي المستعملة في التسيير انطلاقا من تحديد الضرائب والنتائج وهي من عناصر التأكيد للثروة التي تخلقها المؤسسة وتساهم بها في الاقتصاد الوطني والبشري عامة وكيفية توزيعها واستمرار نشاط المؤسسة وتوسيعها إلى ... إلخ .

وهي المعلومات المستعملة في تقييم أداء المسيرين بما فيهم المدير العام ابتداء من الجمعية العامة العادية للمساهمين التي تلي الدورة المالية وفيها تتخذ القرارات المتعلقة بنتائج الدورة وما يترتب عنها من إجراءات المعاقبة والتوقيت أو المكافاة والتمديد .

2. **المؤسسة من وجهة نظرية الأنظمة ثلاث مستويات:**

- النظام الملموس للعمليات المادية للمؤسسة.

- نظام المعلومات الذي يعكس تدفقات العمليات المادية ، ويجمع داخله النظام الجزئي للمعلومات المحاسبية الذي يقدم رقميا ومشكلة حركات المعلومات حسب معايير تهدف للحصول على الجودة المحاسبية قابلية الرسم التسلسل الزمني، علم القابلية للتحول .

- نظام القرار والذي في الإطار القانوني الجزائري على المدقق تناسيه .

[1] عبيد سعيد المطيري ، مستقبل مهنة المحاسبة و التدقيق ، تحديات و قضايا معاصرة ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، ص ، ص 97 .

وهذه المستويات من الأنظمة في ارتباط مستمر الواحد مع الآخرين فأي حركة منتج مادي تام مثلا يرافقها إصدار وصل خروج وعملية تسجيل وفاتورة ومبيعات أيضا، وكل مؤسسة تصبح مجموعة أنظمة أو دورات متداخلة الواحدة في الأخرى .

وفي مؤسسة صناعية يمكن عامة وجود سبع دورات: مبيعات، مشتريات، إنتاج، استثمارات، موظفين، تمويل، وخزينة، وهذا التقسيم لم يأت عشوائيا وإنما يستجيب للربط بين دورات المؤسسة والمراكز الأساسية في كل من ميزانيتها.

3. يتأكد هذا الدور في التسيير: من خلال اكتشاف الأخطاء التي قد يقع فيها منتجو المعلومات المحاسبية ، عن قصد أو دونه فرغم أن هذا ليس من أهداف المدقق المالي والمحاسبي إلا أن هذا الأخير إذا وجد أسباب أو علامات لذلك فهو مطالب بالاستمرار في تحليلاته للتحقق منها بجمع الأدلة الكافية وابتداء من وضع تحفظات أو توصيات في حالة وجود نقائص لا تصل إلى درجة كافية للتأثير في المصداقة والشرعية ثم متابعة القيام بالتعديلات الضرورية في ذلك فهذا نوع من الدعم الذي يقدمه المدقق الخارجي ليس كدور أساسي له وإنما في حالة استفادة المسيرين من هذه التوصيات في المدى المتوسط والطويل يمكن أن تصبح العملية ذات تأثير إيجابي في التسيير وهو ما رآه في الواقع بعض الكتاب في التدقيق رغم عدم قبوله من البعض الآخر [1]

المطلب الثاني : دور التدقيق في تحسين وظيفتي الشراء والبيع

1. تدقيق المشتريات :

فحص إجراءات الشراء : يقوم التدقيق الداخلي بمقارنة الشراء الفعلي مع برنامج الشراء طبقا لموازنة المشتريات ، وإن وجد اختلاف يجب البحث عن سببه ويبلغ إلى مستويات الإدارة المناسبة ، كما يتأكد التدقيق الداخلي من سلامة إجراءات الشراء والاستلام وأن البضاعة قد دخلت إلى المخازن وأن الإجراءات مستمر في إتباعها .

يقوم المدقق الداخلي يفحص دفتر اليومية للمشتريات مع الفواتير والإشعارات المدنية والدائنة والمستندات الداخلية المناسبة، وعند إتمام الفحص يترك المدقق على المستند ما يفيد أنه فحصه، كما يترك علامة تدقيقه على دفتر يومية المشتريات ، كما يجب على المدقق التحقق من النواحي الحسابية وكذا فحص الفاتورة أو الإشعار بما يلي :

- إن البضاعة من الأصناف المناسبة التي تعامل فيها المؤسسة؛

- إن الفاتورة مرت في إجراءات المراقبة الداخلية إن الفاتورة لها علاقة بالفترة المحاسبية الحالية؛

[1] طارق عبد العالي حماد ، حوكمة الشركات ، المفاهيم والتجارب ، نشر الدار الجامعية الإسكندرية 2005 ، ص 11.

- إن الفاتورة موجهة إلى المؤسسة بعنوانها.

إن القيمة التي تحملها الفاتورة تتماشى مع الكميات المسئلة وأسعار الشراء المتفق علي التحقق من عمل إدارة البضاعة الداخلية:

كما يتحقق المدقق الداخلي من عمل إدارة البضاعة من حيث:

- إلى كل صور أوامر الشراء السيد فورا وأن البضاعة الواردة قد يحرر عنها منصر استاد بدون تأخير.

- تفحص أنظمة حفظ أوامر الشراء التي نفذت وكذلك التي لم تنفذ.

التأكد من سلامة البضاعة عن طريق فحص يتم بأدوات الحصر والقياس للبضاعة وبواسطة فنيين.

- أن لا تبقى البضاعة في إدارة البضاعة الداخلية وقتا طويلا نسبيا وأن وسائل النقل الداخلي على درجة الكفاية ، يقوم المدقق الداخلي بفحص الفواتير وأوامر الشراء من حيث دليلها الرقمي والسعر وشروط الخصم ووصف البضاعة بأمر الشراء ، ويجب عليه كذلك تسجيل رقم الفاتورة على صور أمر الشراء ، كما يسجل رقم أمر الشراء على الفاتورة.

*** فحص فواتير الشراء مع إشعارات استلام البضاعة :**

يقوم المدقق الداخلي بفحص الفواتير مع إشعارات البضاعة المستلمة من حيث:

- أن الكميات الواردة تتماشى مع المطلوبة والمستلمة؛

- يتحقق من الإشعار المدين في حالة رفض بضاعة لعيوب فيها أو في حالة عجز في التسليم، وفي حالة قيام المورد بتوريد العجر، فإن على المدقق الداخلي التحقق من عدم تسجيل الفاتورة حتى يتم توريد العجز.

- يقوم بفحص الشعارات البضاعة المستلمة مع الفواتير مع أوامر الشراء في الوقت نفسه ، وأن يتطابق وصف البضاعة مع دليلها الرقمي طبقا لما هو وارد في الفاتورة.

2 – تدقيق المبيعات:

يتأكد المدقق الداخلي من تقسيم العمل بين القائمين بالبيع النقدي ويفحص المدقق الداخلي ما يلي :

- مديونية من يقوم بالبيع كعهدة واستنزال المبيعات والتي حققها من واقع قسائم البيع لفترة معينة.

- مطابقة المديونية في حيازة البائع مع البضاعة المباعة .

- مطابقة قسائم البيع لفترة معينة بالمبالغ الموردة للخزينة والإيداعات بالبنك.

- فحص التنفيذ اليومي بدفتر النقدية للمبيعات ومقارنته مع مستندات البيع النقدي والمبالغ المحصل عليها في الخزينة والمودعة بالبنك .[1]

التحقق من المبيعات : يقوم المدقق الخارجي بفحص طرق إعداد الفواتير والإشعارات ويجب أن يلاحظ في نظام الرقابة ما يلي :

- أن تعد الفواتير من واقع المستندات الرسمية للمؤسسة وأن تكون تحتوي على كل البيانات المطلوبة

- قبل إعداد الفاتورة على الآلة الكاتبة يجب التأكد من وجود اعتماد بالبيع الانتمائي.

- تفحص قوائم على الأسعار والخصم للتأكد من أنها أحدث الأسعار؛

- تدقيق كل فاتورة أو إشعار من طرف موظف آخر غير من أعدها؛

- يتحقق من اعتماد الإشعارات الدائنة خاصة إذا كانت خصومات.

يتم تحليل المبيعات بواسطة موظفين غير هؤلاء المخصصين الحسابات العملاء ويلي فحص العرق المستخدمة في الرقابة على القوانين والإشعارات الدائنة والعرض منها هو:

- كل البضاعة التي أرسلت من المؤسسة قد أعد لها فواتير؛

- التأكد من أن فاتورة البضاعة المرسلة سجلت في حساب العميل.

- كل البضاعة التي أرسلت إلى العميل قد جعلت دائنة في حساب المخازن

- وبعد ذلك لابد من أن تكون الفواتير والإشعارات الدائنة تحمل أرقام مسلسلة لا مكان يتبعها ، ويراعي المدقق بالنسبة للفواتير ما يلي :

* أن تكون هناك رقابة على الفواتير التي لم تستخدم بعد .

* أن يتحقق المدقق كل فترة من مجموع صور الفواتير والإشعارات ويتابع المراحل التي مرت عليها وأن المستندات والملفات قد أخذت في الحسبان وأنه ليس هناك ثغرات في العينات التي تكون عرضة للتلاعب. [2]

[1] أحمد أمين بن شليف ، أهمية المحاسبة التحليلية في تحسين مردودية المبيعات، مذكرة ماجستير ، المركز الجامعي بالمدية، 2004، ص24.

[2] زريقي رشيد، أثر التدقيق المالي والمخاسبي على المردودية المالية، مذكرة ماستر، قسم علوم مالية ومحاسبة، جامعة مستغانم، 2015، ص61.

خلاصة الفصل:

لقد رأينا من خلال هذا الفصل أن المردودية تظهر كمركب ناشئ عن عدة عناصر بنائية تبعا لهدفها، تعريفها ومؤشر قياسها. يسمح التعريف المحدد بتقويم المردودية المعنية بشكل صحيح وفي الواقع أنها تتميز بخاصية حركية وشاملة، حينما تتحرك في ضوء متغيرات عديدة وشاملة لأنشطة المؤسسة.

إنّ أهمية المردودية تمكن من تقدير فعالية الأهداف المنشودة والمتمثلة في الأرباح من جانب ومن قياس كفاءة ورشد تخصيص الموارد المستخدمة من جهة أخرى بغية تعظيم الربح آخذة في الاعتبار تكاليف الإنتاج والموارد المستخدمة، يفسر ثقل هذه الأهمية بالانشغال بتحقيقها وخاصة على المدى الطويل والذي ينبغي على المؤسسة أو المحلل المالي تحقيقه.

وعليه فإن تحقيق المردودية والعمل على تعظيمها وجعلها مستديمة، محورا أساسيا في القرارات المالية أي عملية التدقيق ومؤشرا مهما لتقييم الأداء المالي لإدارة المؤسسة الاقتصادية من خلال الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي، وضمان بقائها واستمرارية مكانتها في السوق وذلك بالدراسة الدقيقة والمراقبة المستمرة لمؤشرات الاداء حيث أنه كلما كان نظام الرقابة المطبق في المؤسسة قوي كلما أدى إلى تقليل الغش والتلاعبات وبالتالي حفظ سمعتها ومصداقيتها، وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل الموالي من خلال دراسة تحليلية لمردودية مؤسسة التسيير والاستغلال للمحطات البرية الجزائر (SOGRAL).

الفصل الثالث

تحليل المردودية المحاسبية لشركة استغلال وتسيير المحطات البرية للجزائر (SOGRAL)

تمهيد:

بعد أن تعرضنا في الجانب النظري الذي يتعلق بتدقيق التكاليف الخفية ومدى تأثيره على مردودية المؤسسة الاقتصادية وبعدما تعرفنا على ماهية هاته الأخيرة، وأهميتها باعتبارها متغيرة استراتيجية في قرارات المؤسسة ومؤشر مهم يكشف عن الوضعية المالية للمؤسسة، ويجعل المسيرين ملمين بكل الجوانب المالية، وكذا الجوانب التي تتحكم بها، ومدى تأثير التكاليف الخفية على تحقيق الأهداف المنشودة وكيف يلعب تدقيق هذه التكاليف دورا هام في الحد منها، سنحاول أن نطبق بعض الأدوات والمؤشرات التي تعرضنا لها في الجانب النظري على مؤسسة عمومية جزائرية وهي شركة استغلال وتسيير المحطات البرية للجزائر SOGRAL والتي ستكون ميدانا لتربصنا ودراستنا لمردوديتها من الجانب المالي ولإنجاز هذه الدراسة سنعتمد على المنهجية التالية في الجزء التطبيقي الذي قسمناه إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: تقديم شركة استغلال وتسيير المحطات البرية للجزائر؛

المبحث الثاني: تقييم التكاليف الخفية للمؤسسة وتحليل ميزانيتها المالية؛

المبحث الثالث: تحليل مردودية المؤسسة باستخدام مؤشرات الأداء المالي.

المبحث الأول: تقديم عام لشركة استغلال وتسيير المحطات البرية للجزائر (SOGRAL)

بما أننا بصدد دراسة مؤسسة خدماتية لابد من خلال هذا البحث التطرق إليها من حيث تعريفها والنشاط التي تقوم به ثم نتطرق إلى دراسة تفصيلية للهيكل التنظيمي.

المطلب الأول: تقديم المؤسسة.

أولا: نشأة المؤسسة:

أضحت شركة استغلال وتسيير المحطات البرية (سوغرال) في غضون عقدين من النشاط أداة حتمية في تنمية قطاع النقل البري للمسافرين حيث تأسست الشركة سنة1994 بغرض تحسين تسيير مرافق نقل المسافرين والأنشطة الملحقة والتي تطورت لتصبح 77 محطة في سنة 2019.

عند تأسيسها لم تكن سوغرال تعد سوى محطة خروبة شرق العصمة الحراش التي كانت سنة 1994المحطة البرية الوحيدة والكبيرة منذ الاستقلال وكانت مهمتها تتمثل في تحسين مفهوم المحطة البرية المختلفة عن محطة الحافلات من خلال حجم ة هذا المرفق والمرافق المدعمة لها (محلات، مطاعم، مقاهي، صيدليات، وكالات بريدية وكذا حظائر لركن السيارات). ومع مرور الزمن طورت سوغرال شبكتها عززتها من خلال التكفل بمحطات برية جديدة وإدخال وسائل تسيير جديدة.

حيث تتوفر هده المرافق منذ 2007 على نظام تسيير مندمج عززه وضع موزع تذاكر آلي وإعلان آلي للوجهات والرحلات.

ورافق هذا التقدم ارتفاع معتبر في عدد المسافرين العابرين من خلال هذه المحطات البرية التي أصبحت متواجدة تقريبا عبر كل ولايات الوطن وهناك ولايات تحتوي على أكثر من محطة برية في الولاية الواحدة.

تتوفر منشاة محطة الخروبة الواقعة على مستوى الطريق السريع خروبة بلدية حسين داي على مساحة قدرها 08 هكتار والتي تحوي بدورها 66 رصيفا مخصصا لانطلاق ووصول حوالي ألف حافة، يملكها حوالي 385 ناقلا، ‘ضافة إلى أكثر من 100 سيارة أجرة متعاقدة مع إدارة المحطة التي يعمل بها 300 موظف.

تشرف أدارة المحطة على 84 محطة أخرى على المستوى الوطني الجزائري، علما أنه في 2019 تم تسجيل أكثر من 55 مليون مسافر عبر المحطات البرية التابعة اهذه المؤسسة العمومية.

ثانيا: أهداف شركة استغلال وتسيير المحطات البرية

تتلخص مجمل أهداف الشركة في:

- التسيير الإداري الأمثل حيث توفر للميرين والمسيرين المعلومات اللازمة وفي الآجال المناسبة
- الوصول الى اشباع حاجيات الزبائن وارضائهم.

- تحقيق مردودية وأرباح منتظمة ومتزايدة.
- العمل على زيادة عدد المحطات عبر كامل التراب الوطني.

ثالثا: مهام شركة سوغرال:

إن المهمة الرئيسية لشركة استغلال وتسيير المحطات البرية هي النقل البري للمسافرين كما تعمل الشركة على:

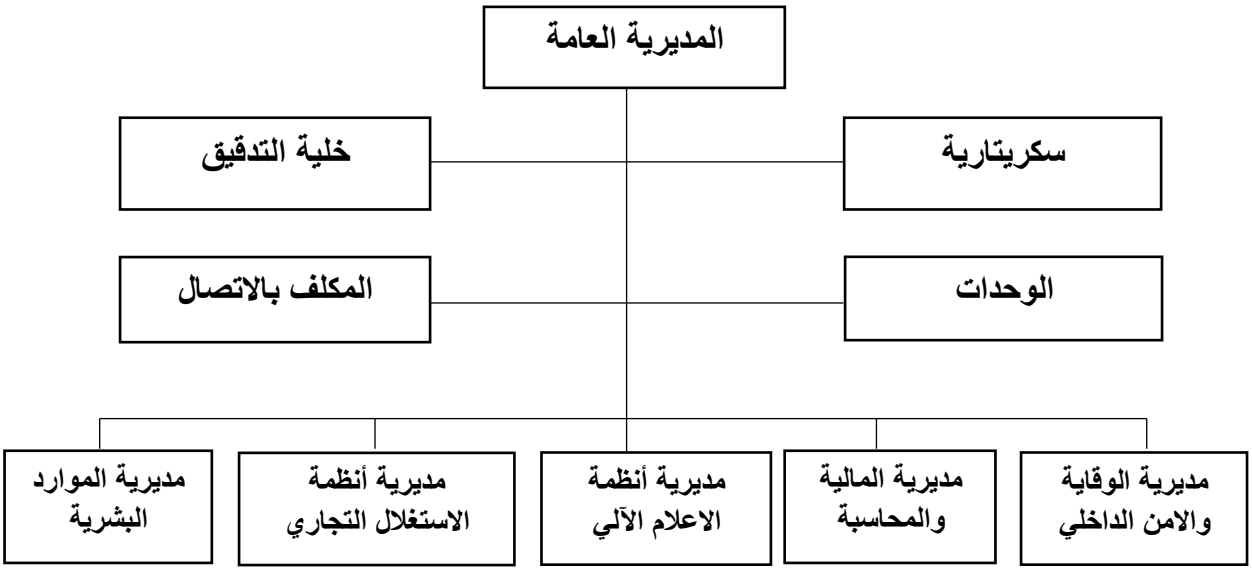
- تنوع الخدمات في سوغرال حيث تقوم بحفظ الأمتعة والموقف العمومي للسيارات وفضاءات التوقف وكراء الشبابيك للناقلين وكذا كراء فضاءات الاشهار.
- توظف المؤسسة ما بين 40 و90 عون يوميا للسهر على راحة المسافرين ومساعداتهم في التنقل في ظروف مريحة في الأيام العادية وأثناء المواسم والأعياد.
- السماح للمسافرين بالحجز المسبق وتنظيم الماكن الموجهة لهم.
- الحجز الالكتروني لتذاكر السفر في إطار التحسين المستمر للتكفل بالمسافرين.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة استغلال وتسيير المحطات البرية

إن الهيكل التنظيمي لشركة سوغرال يمثل مختلف فروع المؤسسة ومما تتكون من أقسام.

أولا: الهيكل التنظيمي لشركة سوغرال:

الشكل رقم (17): الهيكل التنظيمي لشركة سوغرال



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

من خلال هذا الهيكل يمكن القول إن شركة سوغرال تتكون من المدير العام كعضو أساسي وعدة مديريات لكل منها دوره في المساهمة في تحقيق اهداف المؤسسة، سوف نقوم بشرح هذا المهام فيما يلي.

ثانيا: مهام مديريات شركة سوغرال:

1 – الإدارة العامة: تعتبر كمركز لقيادة الشركة وتسييرها كما تحدد الوجهة المستقبلية لها وتضع استراتيجياتها وتتمثل مهامها فيما يلي.

- تسيير الشركة ومراقبة كل هيئة من هيئاتها.
- تنفيذ قرارات الجهاز الإداري وتمثيل الشركة داخليا وخارجيا.

وتضم الإدارة كل م: السكرتارية – خلية التدقيق – المستشار القانوني – خلية الاتصال.

2 – خلية التدقيق: تقوم بمراقبة كل المديريات التابعة للمؤسسة أي تقوم بالتدقيق في عمل كل مديرية وكل مصلحة تابعة للمديرية.

3 – المكلف باتصال: يعمل على الاتصال الداخلي والاتصال الخارجي أي بين الجرائد والمؤسسات الاخرى مع المؤسسة التابعة لها.

4 – المستشار القانوني: يعمل على متابعة القوانين المالية وقوانين الدولة والوزارة لتطبيقها داخل المؤسسة كما أنه مكلف بالتعريف.

5 – مديرية الوقاية والامن الداخلي: وتتمثل مهام هذه المديرية في متابعة المحيط الصحي والأمن وتحسين نوعية الخدمات بما يتوافق مع الظروف الصحية والأمنية للمؤسسة.

6 – مديرية المالية والمحاسبة: هذه المصلحة لها دورا هاما في مجال المحاسبة وتسجيل جل نشاطات المؤسسة مع مراقبة الوضعية المالية والمحاسبية للمؤسسة، كما يمكن للمؤسسة معرفة وضعيتها المالية السنوية عن طريق الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج وإلى جانب ذلك تقوم بتنشيط وتنسيق كل الاعمال المالية كما لها مهنة المشاركة في إيجاد الحلول الممكنة للمشاكل المالية أي توفير المال اللازم لضمان السير الحسن للمؤسسة وكذلك جرد الموارد المالية المتوفرة لدى المؤسسة ودفع الضرائب مع الحصول على الأموال عن طريق التمويل الداخلي والخارجي.

7 – **مديرية أنظمة الاعلام آلي:** من مهامها:

- اقتناء وتسيير وسائل الاعلام الالي والاتصال وصيانتها في حالة حدوث عطل.
- انشاء وتحديث برامج تعمل على رقمنة عالم التسيير في مجال النقل البري.

8 – مديرية الموارد البشرية:

- التسيير والتنسيق الذي يعمل بصورة إيجابية وفق منهاج مدروس.
- المتابعة والمراقبة في مجال أنشطة وحدات المؤسسة التي تتعلق بإدارة وتسيير الموارد البشرية.

8 - **مديرية الاستغلال التجاري:** تختص هذه المصلحة بإعداد المخططات متعددة السنوات للاستغلال (إيرادات وتكاليف الاستغلال) لكل وحدات الشركة.

المبحث الثاني: تقييم التكاليف الخفية للمؤسسة وتحليل ميزانيتها المالية

من خلال هذا المبحث سوف نناقش كل من التكاليف الخفية الناتجة عن الغياب وحوادث العمل وكذا الناتجة عن دوران العمل لسنوات 2018 ، 2019 ، 2021 ثم نقوم بتحليل الميزانية المالية للمؤسسة.

المطلب الأول: حساب التكاليف الخفية الناتجة عن الغياب

سنعتمد في حساب التكاليف الخفية الخاصة بمؤشر الغياب على المقاييس التي اعتمدها هنري سافال وبالاعتماد على البيانات المقدمة من طرف المؤسسة وهي:

1) المقياس الاجتماعي:

تتمثل في أول خطوة يجب القيام بها لدراسة مؤشر الغياب وذلك من خلال معرفة أهم أسباب ظهوره وتطوره خلال الفترة الممتدة من 2018 ، 2019 و 2021 ومن خلال المعلومات المأخوذة من مصلحة الموارد البشرية فقد أشاروا الى أن الأسباب المؤدية للغياب فهي أسباب شخصية متمثلة في الزواج، الوفاة، العطل المرضية وغيرها من المشاكل الاجتماعية والحالات الطارئة التي تواجه الانسان.

الجدول رقم (05): غياب العمل بالمؤسسة خلال الفترة (2018-2021)

السنوات	أيام العمل النظرية		عدد الغيابات		النسب		مجموع النسب
	عمال الادارة	عمال الاستغلال	عمال الادارة	عمال الاستغلال	عمال الادارة	عمال الاستغلال	
2018	7 898	42 952	242	1431	3,06%	3,33%	6,40%
2019	9 746	48 542	327	1765	3,36%	3,64%	6,99%
2021	10 340	55 406	335	1998	3,24%	3,61%	6,85%

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة الغياب ترتفع من سنة لأخرى حيث كانت نسبته 06.40 %سنة 2018 لترتفع الى 06.85% سنة 2021، كما نلاحظ أن عمال الاستغلال أكثر تغيبا من عمال الإدارة وهذا راجع لقلة أيام الراحة مقارنة بعمال الإدارة مما يدفعهم للتغيب في حالة التعب أو لقضاء انشغالاتهم.

2- المقياس الاجتماعي:

يعد المقياس التنظيمي من أهم مقاييس طريقة SOF المقترحة من طرف هنري سافال لتقييم التكاليف الخفية وذلك باعتباره الممهد للمقياس المالي، ومن أهم الاجراءات التي تتخذها شركة سوقرال للحد والتقليل من ظاهرة الغياب هي كالتالي:

-تعويض العمال المتغيبون بعمال متعددو المهام حتي لا يكون هناك خلل في الوحدات الادارية والخدماتية ؛
-وضع المؤسسة آلة تسجيل الحضور والانصراف وذلك ببصمة العامل عليه عند الدخول والخروج من المؤسسة لمعرفة الوقت الذي امضاه العامل في المؤسسة لغرض تحديد أجره ؛

-الصرامة في التعامل مع الغيابات المتكررة من خلال الإنذار الشفوي ،

توقيف العامل عن العمل مع سحب جزء من الراتب ؛

-المصادقة على طلبات العمل المقدمة من العامل في الحالات الاستثنائية كالمرض ، الزواج .... ؛

-خلق الجو المناسب للعمل داخل المؤسسة من أجل عدم ملل العامل .

3- المقياس المالي :

يمكن تلخيص التكلفة التي تتحملها المؤسسة نتيجة غياب عمالها بالكمية أي ما هو المتوقع و الفعلي من أيام العمل خلال السنوات المذكورة في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): معدل الغياب بالمؤسسة خلال الفترة (2018-2021)

السنوات	عدد العمال		أيام العمل النظرية		عدد الغيابات		عدد الأيام الفعلية		مجموع النسب
	عمال الادارة	عمال الاستغلال	عمال الادارة	عمال الاستغلال	عمال الادارة	عمال الاستغلال	عمال الادارة	عمال الاستغلال	
2018	359	1 652	7 898	42 952	242	1 431	7 656	41 521	6,40%
2019	443	1 867	9 746	48 542	327	1 765	9 419	46 777	6,99%
2021	470	2 131	10 340	55 406	335	1 998	10 005	53 408	6,85%

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

. تحسب أيام العمل النظرية للمؤسسة بالنسبة لعمال الإدارة على النحو التالي : 22 يوم × 11 شهر × عدد عمال المؤسسة

وبالنسبة لعمال الاستغلال: 23 يوم × 11 شهر × عدد عمال المؤسسة

إن عمال مؤسسة سوقرال يعملون 22 يوم بالنسبة لعمال الإدارة و ذلك بنزع العطل الأسبوعية أما فيما يخص عمال الاستغلال فهم يعملون من 26 الى 27 يوم حسب أيام الشهر لأن لديهم فقط يوم راحة في الاسبوع، أما خلال السنة يعملون 11 شهر وهذا لأن كل عامل له الحق في شهر كامل كعطلة قانونية في السنة.

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة الغياب تتغير بمرور السنوات ورغم ذلك فإن هذه الغيابات تجعل المؤسسة تتحمل تكلفة اضافية (خفية) تتمثل في تكلفة تعويض العامل الغائب ، وتكلفة الضمان العامل المعوض ، ويمكن توضيح و حساب ذلك بعض توضيح الأرقام التالية : 8 ساعات تمثل عدد الساعات التي يجب أن يعملها العامل في الإدارة و6 ساعات و40 دقيقة في اليوم بالنسبة لعمال الاستغلال . 130.10 دج يمثل هذا

المبلغ الأجر الساعي للعامل % 150 وهذه النسبة تمثل جزئيين الاول 100 % يمثل الأجر القاعدي للعامل و 50 % نسبة الزيادة جراء تعويض العامل الغائب . % 26 اشتراك الضمان الاجتماعي الذي تدفعه المؤسسة للعامل المعوض .

الجدول رقم (07) : حساب التكاليف الخفية للغياب.

السنة	عناصر التكلفة	المبالغ
2018	تكلفة العامل المعوض: 11480.77=6.67*1431 +8*242 150%* 130.10*11480.77	2 240 472.27
	تكلفة الضمان الاجتماعي 26 %	582 522,79
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغياب	2 822 995,05
2019	تكلفة العامل المعوض: 14388.55=6.67*1765 +8*327 150%* 130.10*14388.55	2 807 925,53
	تكلفة الضمان الاجتماعي 26 %	730 060,64
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغياب	3 537 986,17
2021	تكلفة العامل المعوض: 16006.66=6.67*1998 +8*335 150%* 130.10*16006.66	3 123 699,70
	تكلفة الضمان الاجتماعي 26 %	812 161,92
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغياب	3 935 861,62
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغياب خلال الفترة (2018-2021)		10 296 842,85

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن التكاليف الخفية المتعلقة بمؤشر الغياب متغيرة من سنة لأخرى ففي سنة 2018 كانت تقدر بـ 2 822 995,05 دج لترتفع سنة 2019 الى 3 537 986,17 دج لتصل الى مبلغ 3 935 861,62 دج سنة 2021 وهذا راجع لارتفاع عدد الغيابات بالمؤسسة .

من خلال الجدول أعلاه يمكن اعداد ملخص التكاليف الخفية لمؤشر الغياب:

جدول رقم (08): ملخص التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغياب:

عناصر التكلفة	2018	2019	2021
تكلفة العامل المعوض	2 240 472.27	2 807 925,53	3 123 699,70
اشتراك الضمان الاجتماعي	582 522,79	730 060,64	812 161,92
المجموع	2 822 995,05	3 537 986,17	3 935 861,62

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

المطلب الثاني: حساب التكاليف الخفية الناتجة عن حوادث العمل

تعتبر حوادث العمل من أهم الموضوعات المطروحة في مجال العلم، فقد اهتم بهذا المتغير الكثير من العلماء وفي مختلف التخصصات، ويعتبر كذلك من بين مؤشرات التكاليف نظرا لتحمل المؤسسة أعباء إضافية مثل : مصاريف ضمان الاجتماعي ، ساعات اضافية ولمعرفة الاسباب الخفية لحوادث العمل وأهم العوامل التي تؤذي بالعامل للوقوع في الأخطار المهنية ، وكذلك توفير الوسائل ومعرفة السبل التي تقلل من هذه الحوادث حفاظا على العامل البشري سنقوم بالتركيز على المقاييس التالي :

1- المقياس لاجتماعي :

بالنسبة لمؤسسة اتصالات الجزائر فرع جيجل- فقد قدرت حوادث العمل في الفترة الممتدة من (2018-2021) بـ 14 حادث وذلك لمجموعة من الأسباب أهمها :

- نقص التدريب وعدم القدرة على مواكبة التكنولوجيا ؛
- التصرفات غير الآمنة أثناء العمل ؛
- الجو النفسي للعاملين كالتوتر والارهاق؛
- قلة الانتباه والتركيز.

الجدول رقم(09): عدد حوادث العمل وعدد ساعات العمل المفقودة

السنوات	عدد حوادث العمل		الأيام المفقودة		الساعات المفقودة	
	عمال الادارة	عمال الاستغلال	عمال الادارة	عمال الاستغلال	عمال الادارة	عمال الاستغلال
2018	0	1	0	19	0	126,73
2019	0	3	0	90	0	600,3
2021	0	2	0	61	0	406,87

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

يتضمن هذا الجدول حوادث العمل التي وقعت في مؤسسة سوقرال خلال الفترة (2018-2021) والتي تتسبب في توقف العامل لفترة زمنية معينة، حيث نلاحظ في سنة 2018 وقوع حادث عمل واحد نتج عنه 19 يوم عمل مفقود أي 126 ساعة و44 دقيقة، أما في سنة 2019 فوقع 3 حوادث ترتب عنه 90 يوم عمل مفقود أي 600 ساعة و18 دقيقة ، وأخيرا في سنة 2021 وقع حادثي عمل ترتب عنه 406 ساعة عمل و52 دقيقة وهذه الحوادث فقط فيما يخص عمال الاستغلال لأنهم أكثر تحركا وتعرضا للمواقف الصعبة أما عمال الإدارة فهم محميين من الحوادث لأنهم مخصصين فقط للمعاملات الإدارية.

الجدول رقم (10): التطور السنوي لمعدلات التكرار وخطورة حوادث العمل في المؤسسة خلال الفترة (2018-2021)

السنوات	ساعات العمل الفعلية بالنسبة لعمال الاستغلال	حادث العمل مع التوقف	عدد الأيام المفقودة	معدل تكرار حوادث العمل	معدل خطورة حوادث العمل
2018	286 490=6.67*42952	1	19	3,49	66,32
2019	323 775=6.67*48542	3	90	9,27	277,97
2021	369 558=6.67*55406	2	61	5,41	165,06

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

معدل تكرار حوادث العمل = عدد حوادث العمل مع التوقف خلال فترة زمنية ÷ اجمالي وقت العمل خلال نفس الفترة $\times 10^6$

معدل خطورة حوادث العمل = عدد أيام العمل الضائعة بسبب حوادث العمل ÷ اجمالي وقت العمل خلال نفس الفترة $\times 10^6$

نلاحظ من خلال الجدول أن معدل تكرار حوادث العمل متغير من سنة لأخرى ففي سنة 2018 بلغت 3.49، أما سنة 2019 وصل الى 9.27 لينخفض سنة 2021 الى 5.41.

أما بالنسبة لخطورة حوادث العمل خلال الفترة (2018-2021) فهي متغيرة من سنة لأخرى وذلك نسبة إلى عدد الأيام المفقودة لكل سنة.

2- المقياس التنظيمي:

تتمثل في الإجراءات التي تقوم بها المؤسسة من أجل الحد من حوادث العمل ومنها:

- توفر عيادة خاصة بعمال المؤسسة في حالة وقوع حادث بسيط؛

- تدريب الموظفين على العمل للتأكد من فهمه للمخاطر وكيفية تجنبها؛
- تعويض العامل المصاب بعامل آخر؛
- برمجة ساعات إضافية عند الضرورة لتغطية النقص الناتج عن تغيب العامل المصاب؛
- يتعين على العمال التقدم للفحوص الطبية الدورية التي تبرمجها المؤسسة.

3- المقياس المالي:

تتحمل المؤسسة نتيجة حوادث العمل الكثير من التكاليف تتمثل في تكاليف تعويض العامل المصاب نتيجة التوقف عن العمل لفترة زمنية معينة، تكاليف الضمان الاجتماعي، وبالنسبة للمؤسسة محل الدراسة فقد شهدت حوادث العمل خلال السنوات المذكورة سابقا جعلها تتحمل تكاليف نلخصها في الجدول التالي:

الجدول (11): حساب التكاليف الخفية لحوادث العمل:

السنة	عناصر التكلفة	المبالغ
2018	تكلفة العامل المعوض: 150%* 130.10*126,73	24 731,36
	تكلفة الضمان الاجتماعي 26 %	6 430,15
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل	31 161,51
2019	تكلفة العامل المعوض: 150%* 130.10*600,3	117 148,55
	تكلفة الضمان الاجتماعي 26 %	30 458,62
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل	147 607,17
2021	تكلفة العامل المعوض: 150%* 130.10*406,87	79 400,68
	تكلفة الضمان الاجتماعي 26 %	20 644,18
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل	100 044,86
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن حوادث العمل خلال الفترة (2018-2021)		**278 813,54**

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسة تحملت تكاليف خفية اجمالية خلال الفترة الممتدة (2018-2021) قدرت بـ **278 813,54دج** وكانت هذه التكاليف متغيرة من سنة لأخرى فكانت دج 161,51 31سنة 2018 وارتفعت الى 607,17 147 دج سنة 2019 لتنخفض 044,86 100 دج سنة 2021.

من خلال الجدول أعلاه يمكن إعداد ملخص التكاليف الخفية لمؤشر حوادث العمل:

الجدول رقم (12): ملخص التكاليف الخفية لمؤشر حوادث العمل

عناصر التكلفة	2018	2019	2021
تكلفة العامل المعوض	24 731,36	117 148,55	79 400,68
اشتراك الضمان الاجتماعي	6 430,15	30 458,62	20 644,18
المجموع	31 161,51	147 607,17	100 044,86

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

المطلب الثالث : حساب التكاليف الخفية الناتجة عن دوران العمل

ان دوران العمل يعد من بين أكثر المشاكل التي تعاني منها إدارة الموارد البشرية الحديثة حيث تسعى جاهدة لتفاديها وتقليصها وكذا ايجاد حلول لها عبر تدعيم روح الولاء لهته الموارد مما يسهل في بقائها و استمراريتها وتحفيزها على تحسين الأداء و رفع الانتاجية ، وخلال هذا المطلب سوف نتطرق إلى المقاييس التالية :

1- المقياس الاجتماعي:

هناك عدة أسباب تؤذي إلى دوران العمل فمنها ما يتعلق بالأفراد أي الأسباب التي تؤثر على قرار ترك العمل بالنسبة للعاملين وأسباب أخرى تتعلق بالمؤسسة نفسها أي هذه الأخيرة تدعو الأفراد إلى ترك العمل لديه ويمكن توضيح مختلف الأسباب والعوامل التي تؤدي إلى دوران العمل في المؤسسة محل الدراسة على النحو التالي :

بالنسبة للعاملين :

- عدم وضع الفرد في المنصب المناسب مع قدرته ، يؤدي به إلى الشعور بالتوتر والقلق والرغبة في ترك العمل ؛ في ظل الرخاء الاقتصادي يبدأ الفرد بالمقارنة بين المنفعة المتوقعة في الوظيفة الحالية والنفعة المتوقعة للبدائل الوظيفية الأخرى وهذا يوثر سلبا على اتجاهات الفرد ورغبته في ترك العمل ؛

-الأداء الضعيف للعامل يؤدي إلى تبني اتجاهات سلبية نحو العامل خاصة في حالة اتخاذ اجراءات الجزائية نحوه و التي تؤثر على روحه المعنوية وانتاجيته وبالتالي زيادة رغبته في ترك العمل ؛

- ضغوط العمل تؤثر على قرار البقاء وعدم البقاء في العمل ، مثل : تدني المستوى الصحي و المعيشي للعاملين ؛

- انعدام الرضا الوظيفي يؤدي إلى استياء العامل وزيادة احتمال تركه العمل وخاصة فيما يخص عقد العمل الذي هو عقد عمل محدد المدة يجدد كل سنة أو كل ستة أشهر يجعل العامل في حالة خوف من الفصل في أي لحظة .

بالنسبة للمؤسسة :

-انخفاض معدل أداء العاملين أو نقص في تأديته مهمته ، الغيابات المتكررة ، علم صدق واخلاص العامل وإفشاءه لأسرار المؤسسة ، وجود فرص لتعيين عاملين من ذو المهارة العالية والفكر المتجدد ؛

-القدرة على تعيين عاملين جدد مقابل مرتبات أقل؛

- تشجيع التقاعد المبكر بسبب رغبة الادارة في فسح المسار الوظيفي أمام الآخرين، رغبتها في زيادة الانتاج من خلال تخفيض العاملين وتكاليفهم ؛

حسب المادة 83-12 الخاصة بمنحة الاحالة على التقاعد الذي ينص على أن العامل الذي تنتهي علاقة عمله بعد احالته على التقاعد من الاستفادة من منحة نهاية المهنة في حد أقصاه ما يعادل راتب 10 أشهر عمل حسب أقدميته في المؤسسة حسب المقياس التالي :

من 2 إلى 5 سنوات أقدمية : شهرين

من 5 إلى 10 سنوات أقدمية : 4 أشهر

من 10 إلى 15 سنوات أقدمية : 6 أشهر

من 15 إلى 20 سنة أقدمية : 10 أشهر

تحسب المنحة بمعدل 12 راتب كاملا تم تقاضيه قبل تاريخ الاحالة على التقاعد .

الجدول رقم (13) : دوران العمل خلال الفترة (2018-2021).

السنوات	عدد الافراد الذين تم تعيينهم	عدد تاركي العمل	عدد العمال
2018	152	27	2 011
2019	161	35	2 310
2021	123	24	2 601

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

الجدول رقم (14) : معدل دوران العمل خلال الفترة (2018-2021).

السنوات	2018	2019	2021
مجموع تاركي العمل	27	35	24
مجموع العاملين الجدد	152	161	123
متوسط العمال خلال الفترة	2011	2310	2601
معدل الانفصال	1,34%	1,52%	0,92%
معدل الانضمام	7,56%	6,97%	4,73%
معدل دوران العمل	8,90%	8,48%	5,65%

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

معدل الانفصال = مجموع تاركي العمل ÷ متوسط العمال خلال الفترة × 100

معدل الانضمام = مجموع العاملين الجدد ÷ متوسط العمال خلال الفترة × 100

معدل دوران العمل = (معدل الافراد تاركي + عدد الافراد الذين تم تعينهم) ÷ متوسط عند العمال × 100

من خلال حساب معدل دوران العمل في المؤسسة نلاحظ أن نسبة دوران العمل كبيرة وهذا راجع للأسباب سالفة الذكر حيث تتجاوز معدل 5 % ، وهذه النسبة تتماشى مع المقياس المعتمد لدى هنري سافال لقياس التكاليف الخفية لدوران العمل الذي ينص على أن تتراوح لعبة دوران العمل 5 % .

2 - المقياس التنظيمي:

حتى تحافظ المؤسسة على كفاءتها وتقلل من حالات الترك الاختياري للعمل أي تسرب للعمال بإرادتهم من المؤسسة يجب عليها الاهتمام بالعديد من الجوانب التي من شأنها أن تؤثر على قرار العاملين بترك عملهم ومن ثم البقاء في المؤسسة وتتمثل هذه الجوائب أساسا في النقاط التالية :

- وجود نظام فعال لتخطيط الموارد البشرية داخل المؤسسة يقلل من احتمالات ترك العمل الاختياري وبالتالي تخفيض التكاليف الناتجة عن تلك ؛

- وجود نظام تدريبي جيد يؤثر على قدرات الفرد على الأداء الجيد مما يساعد على الحد من دخول وخروج العمال وتقليل حالات الغياب ؛

- إجراء مقابلة للخروج مع كل تارك عمل وذلك لتعرف على الأسباب الحقيقية التي دفعته لذلك ؛

3 - المقياس المالي:

هو عبارة عن ترجمة نقدية لإجراءات معالجة الخلل الوظيفي وهذا ما سنوضحه في الجدول التالي:

الجدول رقم (15): النكاليف الخفية الناتجة عندوران العمل خلال الفترة (2018-2021)

السنوات	عناصر التكلفة	المبالغ
2018	تكلفة تكوين العامل الجديد= (5200000÷2011)*27	69 816,01
2019	تكلفة تكوين العامل الجديد= (6540000÷2310)*35	99 090,91
2021	تكلفة تكوين العامل الجديد= (4000000÷2601)*24	36 908,88
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر دوران العمل		**205 815,80**

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

تكلفة تكوين العامل الجديد = (تكلفة التكوين السنوية ÷ اجمالي عدد العمال المكونين) * عدد عمال الفرع المكونين

من خلال الدراسة نلاحظ أن المؤسسة محل الدراسة تتحمل تكاليف خفية قدرت بـ 69 816,01 دج سنة 2018 لترتفع الى 99 090,91 دج سنة 2019 لتعاود الانخفاض الى 36 908,88 دج سنة 2021 وهذا راجع الى انخفاض معدل دوران العمل.

ومن خلال ماسبق يمكن حساب اجمالي التكاليف الخفية التي تتحملها المؤسسة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (16) : النموذج الشامل لحساب التكاليف الخفية للفترة (2018-2021).

المؤشرات	النتائج المالية		
	2018	2019	2021
الغياب	2 822 995,05	3 537 986,17	3 935 861,62
حوادث العمل	31 161,51	147 607,17	100 044,86
دوران العمل	69 816,01	99 090,91	36 908,88
التكاليف الخفية الكلية	**2 923 972,58**	**3 784 684,25**	**4 072 815,36**

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

المطلب الرابع: إعداد الميزانيات المالية للمؤسسة وتحليلها على أساس مؤشرات التوازن المالي للسنوات (2018،2019،2021):

سوف نعرض كل من ميزانيات السنوات 2018 ،2019و 2021المفصلة والميزانيات المختصرة

ملاحظة: فيما يخص سنة 2020 لم نقم بعرضها وذلك راجع إلى توقف كل نشاطات المؤسسة نظرا إلى تداعيات جائحة كورونا.

أولا: عرض الميزانية المالية المفصلة للسنوات الثلاث

الجدول رقم (17): الميزانية المالية جانب الأصول للسنوات 2018-2019-2021 (الوحدة: دج)

الاصول	2018	2019	2021
الأصول المثبتة (غير الجارية)			
فارق الشراء (goodwill)	0	0	0
التثبيتات المعنوية	0		0
التثبيتات العينية	0	0	103 231.40
الاراضي	0	0	0
المباني	24 997 470.28	61 014 864.45	103 460 481.43
تثبيتات عينية أخرى	87 243 044.61	121 860 481.59	124 845 937.31
تثبيتات عينية أخرى معاد تشكيلها	0	0	0
تثبيتات للبيع	0	0	0
التثبيتات الجاري إنجازها	0	0	0
التثبيتات المالية			
السندات الموضوعة موضع المعادلة	0	0	0
المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة	0	0	
السندات الأخرى المثبتة	0	0	0
القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية	1 234 994 874.83	1 434 905 434.09	884 513 725.60
الضرائب المؤجلة على الاصل	0	0	0
مجموع الأصول غير الجارية	**1 347 235 389.72**	**1 617 780 780.13**	**1 112 923 375.74**
الأصول الجارية			
المخزونات والمنتجات قيد التصنيع	**12 968 496.63**	**14 493 554.15**	**16 835 518.93**
الحسابات الدائنة – الاستخدامات المماثلة			
الزبائن	281 942 112.63	343 794 404.87	355 208 174.48
المدينون الاخرون	30 809 169.22	23 011 416.69	60 800 462.98
الضرائب	11 955 111.75	36 974 709.77	106 660 478.89
الأصول الأخرى الجارية	0	0	0
الموجودات وما يماثلها	0	0	0
توظيفات وأصول مالية جارية	0	0	200 000 000.00
أموال لخزينة	2 601 061 366,13	2 396 276 408,95	1 876 934 196,07
مجموع الأصول الجارية	**2 938 736 256.36**	**2 814 550 494.43**	**2 616 438 831.35**
المجموع العام للأصول	**4 285 971 646.08**	**4 432 331 274.56**	**3 729 362 207.09**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

الجدول رقم (18): الميزانية المالية جانب الخصوم للسنوات 2018-2019-2021 (الوحدة: دج)

الخصوم	2018	2019	2021
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال الصادر	90 000 000.00	90 000 000.00	90 000 000.00
رأس المال غير المطلوب			
العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المدمجة) (1)	587 424 037.63	853 935 464.14	865 301 996.46
فارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)	276 791 363.19	233 120 499.87	383 444 500.96
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	211 070 063.32	-1 753 967.55	-177 656 432.89
أعباء ومنتوجات خارج دورة الاستغلال	0	0	0
حصة الشركة المدمجة (1)	0	0	0
حصة ذوي الأقلية (1)	0	0	0
المجموع 1	**1 165 285 464.14**	**1 175 301 996.46**	**1 161 090 064.53**
الخصوم غير الجارية			
القروض والديون المالية	**127 590 826.21**	**139 904 638.27**	**142 926 692.11**
الضرائب (المؤجلة والمرصود لها)	19 382 209.00	19 382 209.00	0
الديون الأخرى غير الجارية			
المؤونات والمنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	331 371 039.74	553 754 746.77	171 521 933.45
مجموع الخصوم غير الجارية 2	**478 344 074.95**	**713 041 594.04**	**314 448 625.56**
الخصوم الجارية			
الموردون والحسابات الملحقة	1 484 855 325.64	1 561 581 915.00	1 044 581 101.36
الضرائب	144 839 518.71	108 920 489.15	148 051 554.57
الديون الأخرى	1 012 647 262.64	873 485 279.91	1 061 190 861.07
خزينة الخصوم			
مجموع الخصوم الجارية 3	**2 642 342 106.99**	**2 543 987 684.06**	**2 253 823 517.00**
المجموع العام للخصوم (3+2+1)	**4 285 971 646.08**	**4 432 331 274.56**	**3 729 362 207.09**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة

ثانيا: تقديم الميزانية المالية المختصرة للسنوات الثلاث

جدول رقم (19): جانب الأصول للميزانية المالية المختصرة (الوحدة: دج)

الاصول	2018	2019	2021
الأصول الثابتة	**1 347 235 389.72**	**1 617 780 780.13**	**1 112 923 375.74**
الأصول المتداولة	**2 938 736 256.36**	**2 814 550 494.43**	**2 616 438 831.35**
قيم الاستغلال	12 968 496.63	14 493 554.15	16 835 518.93
قيم غير جاهزة	324 706 393.60	403 780 531.33	522 669 116.35
قيم جاهزة	2 601 061 366.13	2 396 276 408,95	1 876 934 196,07
المجموع	**4 285 971 646.08**	**4 432 331 274,56**	**3 729 362 207,09**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

جدول رقم (20): جانب الخصوم للميزانية المالية المختصرة (الوحدة: دج)

الخصوم	2018	2019	2020
الأموال الدائمة	**1 643 629 539.09**	**1 888 343 590,50**	**1 475 538 690,09**
الأموال الخاصة	1 165 285 464.14	1 175 301 996,46	1 161 090 064,53
ديون طويلة ومتوسطة الاجل	478 344 074.95	713 041 594.04	314 448 625.56
ديون قصيرة الاجل	**2 642 342 106.99**	**2 543 987 684.06**	**2 253 823 517.00**
المجموع	**4 285 971 646.08**	**4 432 331 274.56**	**3 729 362 207.09**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

سوف نقوم بتحليل الميزانية المالية باستعمال المؤشرات المالية المتمثلة في رأس المال العامل واحتياجات رأس المال العامل وكذلك الخزينة.

ثالثا: تحليل رأس المال العامل FR:

3-1/ رأس المال العامل الدائم أو الصافي FRN:

من أعلى الميزانية: رأس المال العامل = الأموال الدائمة – أصول الثابتة

الجدول رقم (21): رأس المال العامل الصافي (الوحدة: دج)

	2018	2019	2021
الأموال الدائمة	1 643 629 539.09	1 888 343 590,50	1 475 538 690,09
الأصول الثابتة	1 347 235 389.72	1 617 780 780.13	1 112 923 375.74
رأس المال العامل الصافي	**296 394 149.37**	**270 562 810,37**	**362 615 314,35**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

التعليق:

نلاحظ أن رأس المال العامل خلال الثلاث سنوات موجب أي (FRN>0) وهذا يعني أن الأموال الدائمة تمول الأصول الثابتة ومنه يمكن القول إن المؤسسة حققت التوازن المالي خلال الثلاث سنوات كما نلاحظ أن رأس المال العامل عرف ارتفاع كبير سنة 2021 مقارنة بسنة 2019 , 2018 نتيجة انخفاض الأصول الثابتة وبالتحديد انخفاض في قيمة الودائع الموضوعة لدى البنك وذلك بعد سحب مبلغ 550 000 000,00 دج من الودائع المودعة خلال سنة 2021,2020.

3-2/ رأس المال العامل الإجمالي FRNG:

رأس المال العامل الإجمالي = مجموع الأصول – الأصول المتداولة

الجدول رقم (22): رأس المال العامل الإجمالي (الوحدة: دج)

	2018	2019	2021
مجموع الأصول	4 285 971 646.08	4 432 331 274,56	3 729 362 207,09
الأصول المتداولة	**2 938 736 256.36**	**2 814 550 494.43**	**2 616 438 831.35**
رأس المال العامل الاجمالي	**1 347 235 389.72**	**1 617 780 780,13**	**1 112 923 375,74**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة

التعليق:

نلاحظ أن رأس المال العامل الاجمالي موجب خلال الثلاث سنوات لكنه انخفض سنة 2021 مقارنة ب 2019 وهذا راجع لانخفاض القيم الجاهزة وبالتالي انخفاض في مجموع الأصول.

3-3/ رأس المال العامل الخاص:

رأس المال العامل الخاص = الأموال الخاصة – القيم الثابتة

الجدول رقم (23): رأس المال العامل الخاص (الوحدة: دج)

	2018	2019	2021
الأموال الخاصة	1 165 285 464.14	1 175 301 996,46	1 161 090 064,53
الأصول الثابتة	1 347 235 389.72	1 617 780 780,13	1 112 923 375,74
رأس المال العامل الخاص	**-181 949 925.58**	**-442 478 783,67**	**48 166 688,79**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

التعليق:

نلاحظ أن رأس المال العامل الخاص موجب خلال سنة 2021 مما يدل على أن الأموال الخاصة للمؤسسة تغطي الأصول الثابتة أي تغطي استثمارات المؤسسة اما فيما يخص سنة 2018 و2019 فكان رأس المال سالب أي أن الاموال الخاصة لا تغطي الأصول الثابتة وبالتالي لا تغطي استثمارات الشركة.

3-4/ رأس المال العامل الأجنبي:

رأس المال العامل الأجنبي = الديون طويلة الأجل + الديون قصيرة الأجل

الجدول رقم (24): رأس المال العامل الأجنبي (الوحدة: دج)

	2018	2019	2021
ديون طويلة الاجل	478 344 074.95	713 041 594,04	314 448 625,56
ديون قصيرة الاجل	2 642 342 106.99	2 543 987 684,06	2 253 823 517,00
رأس المال العامل الاجنبي	**3 120 686 181.94**	**3 257 029 278,10**	**2 568 272 142,56**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات المؤسسة.

التعليق:

نلاحظ أن رأس المال العامل الأجنبي موجب خلال الثلاث سنوات أي أن المؤسسة تعتمد على الديون طويلة الاجل من أجل تمويل استثماراتها وكذلك الديون قصيرة الاجل من أجل دورة الاستغلال.

على العموم فإن رأس المال العامل الموجب مؤشر جيد يسمح بهامش أمان لمواجهة أي حالة غير ملائمة للمؤسسة.

رابعا: تحليل احتياج رأس المال العامل BFR:

احتياج رأس المال العامل = احتياجات الدورة – موارد الدورة

BFR = (قيم الاستغلال + قيم غير جاهزة) – (ديون قصيرة الاجل – ديون مالية)

الجدول رقم (25): احتياج رأس المال العامل (الوحدة: دج)

	2018	2019	2021
قيم الاستغلال	12 968 496.63	14 493 554,15	16 835 518,93
قيم غير جاهزة (محققة)	324 706 393.60	403 780 531,33	522 669 116,35
احتياجات الدورة	**337 674 890.23**	**418 274 085,48**	**539 504 635,28**
ديون قصيرة الاجل	2 642 342 106.99	2 543 987 684,06	2 253 823 517,00
ديون مالية	1 012 647 262.64	873 485 279,91	1 061 190 861,07
موارد الدورة	**1 629 694 844.35**	**1 670 502 404,15**	**1 192 632 655,93**
احتياج رأس المال العامل	**-1 292 019 954,12**	**-1 252 228 318,67**	**-653 128 020,65**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على ميزانية المؤسسة.

التعليق:

نلاحظ أن احتياج رأس المال سالب خلال الثلاث سنوات حيث هو ثابت خلال سنتي 2019 و2018 إلا أنه عرف انخفاض خلال سنة 2021 بحوالي 50% ومن الملاحظ من هذا أن المؤسسة تمكنت من تغطية احتياجات الدورة الاستغلالية بواسطة موارد الدورة العادية، فهي ليست بحاجة إلى موارد مالية أخرى.

خامسا: تحليل الخزينة:

الخزينة = رأس المال العامل – احتياج رأس المال العامل

الجدول رقم (26): الخزينة (الوحدة: دج)

	2018	2019	2020
رأس المال العامل الصافي	**296 394 149.37**	**270 562 810,37**	**362 615 314,35**
احتياج رأس المال العامل	**-1 292 019 954,12**	**-1 252 228 318,67**	**-653 128 020,65**
الخزينة	**1 588 413 203,49**	**1 522 791 129,04**	**1 015 743 335,00**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

التعليق:

نلاحظ أن الخزينة موجبة خلال الثلاث سنوات مم يعني أنها قادرة على تغطية احتياجاتها وبالتالي هي في حالة فائض في التمويل وهذا مؤشر جيد للمؤسسة.

المبحث الثالث: تحليل مردودية المؤسسة باستخدام مؤشرات الأداء المالي.

سيتناول هذ المبحث ثلاث مطالب المطلب الأول نعرض من خلاله تحليل المردودية باستخدام مؤشرات النشاط والمطلب الثاني تحليل مردودية المؤسسة عن طريق مؤشرات النتيجة أما المطلب الثالث والأخير فهو يتناول تحليل المردودية باستخدام المؤشرات النسبية للمردودية.

المطلب الاول: تحليل مردودية المؤسسة باستخدام مؤشرات النشاط.

من خلال المعطيات المقدمة من مؤسسة SOGRAL سنعرض محتويات جدول حسابات النتائج لثلاث السنوات الأخيرة 2018، 2019 و2021 كما سنقوم بتحليل التغيرات التي طرأت في المؤسسة خلال هاته السنوات من خلال تحليل مؤشرات النشاط.

أولا: عرض جدول حسابات النتائج لكل من السنوات 2018-2019-2021

الجدول رقم (27): جدول حسابات النتائج للسنوات 2018-2019 و2021(الوحدة: دج)

البيان	2018	2019	2021
المبيعات والمنتوجات الملحقة	2 487 941 354.11	2 538 729 107,38	1 981 724 057,18
تغيرات مخزونات المنتوجات لمصنعة والمنتوجات قيد التصنيع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1- إنتاج السنة المالية	2 487 941 354.11	2 538 729 107,38	1 981 724 057,18
المشتريات المستهلكة	-104 831 272.48	-113 932 497,44	-122 100 200,77
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	-260 686 325.98	-263 876 784,75	-144 438 055,80
2- استهلاك السنة المالية	-365 517 598.46	-377 809 282,19	-266 538 256,57
3- القيمة المضافة للاستغلال(2-1)	2 122 423 755.65	2 160 919 825,19	1 715 185 800,61
أعباء المستخدمين	-1 328 712 521.79	-1 540 035 138,34	-1 503 352 251,12
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-93 078 553.84	-57 555 613,62	-83 565 588,31
4- إجمالي فائض الاستغلال	700 632 680.02	563 329 073,23	128 267 961,18
المنتجات العملياتية الأخرى	104 634 605.33	51 464 350,51	313 763 582,48
الأعباء العملياتية الأخرى	-25 946 303.55	-19 854 638,64	-10 537 697,06
المخصصات للاهتلاك والمؤونات وخسارة القيمة	-458 858 497.61	-356 128 814,11	-122 775 610,61
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	40 533 979.97	26 235 843,55	64 076 550,97
5- النتيجة العملياتية	360 996 464.16	265 045 814,54	372 794 786,96
المنتوجات المالية	21 930 000.00	50 925 833,33	34 830 000,00
الأعباء المالية			
6- النتيجة المالية	21 930 000.00	50 925 833,33	34 830 000,00
7- النتيجة العادية قبل الضرائب	382 926 464.16	315 971 647,87	407 624 786,96
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	-106 135 100.97	-82 851 148,00	-24 180 286,00
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية	2 656 039 939.41	2 667 355 134,77	2 394 394 190,63
مجموع أعباء الأنشطة العادية	-2 378 248 576.22	-2 434 234 634,90	-2 010 949 689,67
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	276 791 363.19	233 120 499,87	383 444 500,96
عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)			
عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)	-	-	-
9- النتيجة غير العادية	-	-	-
10- صافي نتيجة السنة المالية	276 791 363.19	233 120 499,87	383 444 500,96

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

سوف نقوم بتحليل جدول حسابات النتائج من خلال حساب بعض الأرصدة الوسيطية وتحليلها

ثانيا: تحليل رقم الأعمال CAHT:

جدول رقم (28): نسبة تطور استهلاك النشاط بالنسبة لرقم الاعمال (الوحدة: دج)

	2018	2019	2021
مشتريات مستهلكة	-104 831 272.48	-113 932 497,44	-122 100 200,77
الخدمات الخارجية	-260 686 325.98	-263 876 784,75	-144 438 055,80
استهلاك النشاط	**-365 517 598.46**	**-377 809 282,19**	**-266 538 256,57**
رقم الاعمال	**2 487 941 354.11**	**2 538 729 107,38**	**1 981 724 057,18**
استهلاك النشاط / رقم الاعمال	%13,44	%14,88	%13,44

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

التعليق:

نلاحظ أن استهلاك النشاط بلغ 598,46 517 365- دج ساهم في تحقيق رقم أعمال يقدر بـ

354,11 941 487 2 دج حيث هناك توازن في كل من استهلاك النشاط وكذلك رقم الاعمال المحقق من سنة إلى أخرى مقارنة بـ 2018 وهذا راجع إلى ارتفاع قيمة الإنتاج على مستوى المؤسسة خلال سنة 2019 وانخفاض في قيمة استهلاك النشاط بالتوازي مع انخفاض رقم الاعمال خلال سنة 2021.

ثالثا: تحليل الهامش التجاري

الهامش التجاري = المبيعات – المشتريات + التغير في المخزون

الجدول رقم (29): الهامش التجاري (الوحدة: دج)

	2018	2019	2021
المبيعات	2 487 941 354.11	2 538 729 107,38	1 981 724 057,18
المشتريات	-104 831 272.48	-113 932 497,44	-122 100 200,77
التغير في المخزون	0	0	0
الهامش المشتريات	**2 383 110 081,63**	**2 424 796 609,94**	**1 859 623 856,41**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

التعليق:

نلاحظ من خلال الجدول أن المؤسسة حققت هامش إجمالي موجب خلال الثلاث سنوات لكنه بقيم مختلفة حيث انخفض بحوالي 600 000 000,00دج خلال سنة 2021 وهذا راجع إلى انخفاض في قيمة مبيعات المؤسسة.

رابعا: تحليل إنتاج النشاط

كما ذكرنا في الجزء النظري فإن إنتاج الدورة يهم خاصة المؤسسات ذات الطابع الصناعي وهو يحسب كالتالي: إنتاج الدورة (النشاط)= إنتاج مباع + إنتاج مخزون + إنتاج المؤسسة لذاتها + خدمات مقدمة

الجدول رقم (30): إنتاج النشاط (الوحدة: دج)

	2018	2019	2021
إنتاج النشاط	2 487 941 354.11	2 538 729 107,38	1 981 724 057,18
التطور	**-**	**02,04 %**	**-21,94 %**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

التعليق:

نلاحظ أن نسبة إنتاج النشاط متزايدة بنسبة 02,04 % بين 2018 و2019 الا انه وفي سنة 2021 نلاحظ تراجع محسوس بنسبة 22 %.

خامسا: تحليل القيمة المضافة VA

من خلال جدول حسابات النتائج فإن القيمة المضافة هي كالتالي:

الجدول رقم (31): نسبة القيمة المضافة إلى رقم الاعمال (الوحدة: دج)

	2018	2019	2021
القيمة المضافة VA	2 122 423 755.65	2 160 919 825,19	1 715 185 800,61
رقم الاعمال	2 487 941 354.11	2 538 729 107,38	1 981 724 057,18
القيمة المضافة / رقم الاعمال	**85.31 %**	**85,11 %**	**86,55 %**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

التعليق:

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة القيمة المضافة إلى رقم الاعمال بالكاد متقاربة خلال السنوات الثلاث حيث بلغت سنة 2018 نسبة % 85.31 وهي نسبة جد مرتفعة تدل على ارتفاع القيمة المضافة بالنسبة لرقم الاعمال وهذا مؤشر جيد للمؤسسة.

جدول رقم (32): نسبة توزيع القيمة المضافة على العمال (الوحدة: دج)

	2018	2019	2021
أعباء المستخدمين	-1 328 712 521.79	-1 540 035 138,34	-1 503 352 251,12
القيمة المضافة	2 122 423 755.65	2 160 919 825,19	1 715 185 800,61
أعباء المستخدمين / القيمة المضافة	**-62.60 %**	**-71,26 %**	**-87,64 %**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

التعليق:

إنّ نسبة أعباء المستخدمين بالنسبة للقيمة المضافة مرتفعة عموما وهي في تزايد مستمر مقارنة بالقيمة المضافة التي انخفضت خلال سنة 2021 وهذا مؤشر خطير خصوصا وأن نسبة أعباء المستخدمين على القيمة المضافة قد اقتربت من 90 % خلال هاته السنة.

ومما سبق ومن خلال رصيد القيمة المضافة يمكن القول إن مؤسسة SOGRAL هي مؤسسة جد فعالة وذات قدرة على الاستغلال الأمثل لمواردها.

المطلب الثاني: تحليل مردودية المؤسسة باستخدام مؤشرات النتيجة

سنتطرق إلى تحليل مردودية مؤسسة SOGRAL من خلال استخدام مؤشرات النتيجة المتمثلة في فائض الاستغلال الإجمالي، نتيجة الاستغلال، النتيجة العادية قبل الضرائب وكذا النتيجة الصافية للنشاط، وهذا بالاعتماد على معطيات جدول حسابات النتائج.

أولا: تحليل فائض الاستغلال الإجمالي EBE :

إن القيمة المضافة المحققة لا تمثل فائض مالي خام للمؤسسة إذ يساهم في تحقيقها كل من العاملين والدولة وبالتالي يجب مكافأتهما وذلك باقتطاع مصاريف العاملين والضرائب والرسوم والاعباء المتنوعة والرصيد المتبقي يتمثل في الفائض الإجمالي للاستغلال كما يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (33): نسبة تطور فائض الاستغلال الإجمالي (الوحدة: دج)

	2018	2019	2021
EBE	700 632 680.02	563 329 073,23	128 267 961,18
التطور	**-**	**-19,60 %**	**-77,23 %**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

التعليق:

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة فائض الاستغلال الإجمالي في انخفاض مستمر حيث انخفضت بنسبة 19.60% بين 2018 و2019 لتنخفض إلى 77.23% سنة 2021 وهذا بسبب تراجع في رقم الاعمال خلال سنة 2021 كذا الزيادة التي عرفتها أعباء المستخدمين سنة 2019 و 202.

ثانيا: تحليل نتيجة الاستغلال RE:

الجدول رقم (34): تحليل نتيجة الاستغلال (الوحدة: دج)

	2018	2019	2021
نتيجة الاستغلال	360 996 464.16	265 045 814,54	372 794 786,96
التطور	-	-26,54 %	40,65 %

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات المؤسسة.

التعليق:

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة تغير نتيجة الاستغلال ارتفعت بشكل كبير سنة 2021 حيث وصلت إلى 40.65 % بعد تراجعها بنسبة 26.57 % خلال سنة 2019 مقارنتا بـ 2018 وذلك راجع إلى انخفاض مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسارة القيمة سنة 2021.

ثالثا: تحليل النتيجة العادية قبل الضرائب:

جدول رقم (35): النتيجة العادية قبل الضرائب (الوحدة: دج)

	2018	2019	2021
النتيجة العادية قبل الضرائب	382 926 464.16	315 971 647,87	407 624 786,96
التطور		% -17,84	% 29,00

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات المؤسسة.

التعليق:

نلاحظ من خلال الجدول أن النتيجة العادية للضرائب قد ارتفعت بنسبة % 29,00 سنة 2021 وذلك راجع إلى انخفاض مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسارة القيمة سنة 2021.

رابعا: تحليل النتيجة الصافية للنشاط RNE:

الجدول رقم (36): النتيجة الصافية للنشاط (الوحدة: دج)

	2018	2019	2021
RNE	276 791 363.19	233 120 499,87	383 444 500,96
التطور	-	-15,77 %	64,48 %

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

التعليق:

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة التغير في النتيجة الصافية هي نسبة موجبة وجد مرتفعة في سنة 2021 رغم انخفاض رقم الاعمال بقيمة 21.94 % مقارنة بسنة 2019 وهذا راجع إلى انخفاض مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسارة القيمة سنة 2021.

المطلب الثالث: تحليل مردودية المؤسسة باستخدام مؤشرات النسبية للمردودية.

سوف نتطرق إلى تحليل مردودية المؤسسة من خلال حساب وتحليل كل من المردودية التجارية والمردودية المالية وكذا المردودية الاقتصادية وكذلك تحديد عتبة المردودية.

أولا: تحليل المردودية التجارية:

تحسب وفق العلاقة التالية: (الفائض الإجمالي للاستغلال/ رقم الاعمال) × 100

الجدول رقم (37): المردودية التجارية (الوحدة: دج)

	2018	2019	2021
الفائض الإجمالي للاستغلال	700 632 680.02	563 329 073,23	128 267 961,18
رقم الاعمال	2 487 941 354.11	2 538 729 107,38	1 981 724 057,18
المردودية التجارية	**28,16 %**	**% 22,18**	**% 06,47**
التغير	-	**% -21,23**	**% -70,81**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

التعليق:

تمثل هذه النسبة العائد من عملية الاستغلال فكل دينار من رقم الاعمال يقدم نتيجة إجمالية تقدر بحوالي (0,2816؛ 0,2218 ؛ 0,0647) خلال الثلاث سنوات على التوالي، كما نلاحظ من خلال الجدول أن المردودية التجارية قد انخفضت سنة 2019 بنسبة 21.23% وسنة 2021 بنسبة 70.81% وهذا راجع إلى انخفاض في قدرة المؤسسة على توليد فائض إجمالي أكبر من رقم الأعمال .

ثانيا: تحليل المردودية المالية:

نسبة المردودية المالية = (النتيجة الصافية / الأموال الخاصة) × 100

الجدول رقم (38): المردودية المالية

	2018	2019	2021
النتيجة الصافية	276 791 363.19	233 120 499,87	383 444 500,96
الأموال الخاصة	1 165 285 464.14	1 175 301 996,46	1 161 090 064,53
المردودية المالية	**% 23,75**	**% 19,83**	**% 33,02**
التغير	**-**	**% 16,49**	**% 66,49**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

التعليق:

نلاحظ أن في سنة 2018 أن المردودية المالية قد بلغت 0.2375 وهذا يعني أن الدينار الواحد الذي يستثمره أصحاب رأس المال في المؤسسة يولد ربح قدره 0.2375 دج، وفي سنة 2019 قد انخفضت المردودية المالية بنسبة 16.49- % وهذا راجع لانخفاض النتيجة الصافية أي الدينار الواحد المستثمر من رأس المال ينتج عنه 0.1983 دج، أما في سنة 2021 ارتفعت المردودية بنسبة 66.49% مقارنتا بسنة 2019 وذلك بسبب ارتفاع النتيجة الصافية.

ثالثا: تحليل المردودية الاقتصادية:

الجدول رقم (39): المردودية الاقتصادية (الوحدة: دج)

	2018	2019	2021
الفائض الإجمالي للاستغلال	700 632 680.02	563 329 073,23	128 267 961,18
مجموع الاصول	4 285 971 646.08	4 432 331 274,56	3 729 362 207,09
المردودية الاقتصادية	**% 16,34**	**% 12,70**	**% 03,43**
التغير	**-**	**% -22,25**	**% -72,93**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

التعليق:

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة المردودية الاقتصادية شهدت انخفاضا حيث بلغ الانخفاض سنة 2018 16.34% وهذا راجع إلى انخفاض نتيجة الاستغلال مقارنة إيرادات الاستغلال (رقم الاعمال) حيث أن إيرادات الدورة لا تساهم في إعطاء نتيجة الاستغلال، أي أن مصاريف الاستغلال تستهلك أكثر من 100%

من مجموع رقم الاعمال وهذه النسبة تستدعي إعادة النظر في هيكل التكاليف والبحث عن نظر شامل يهدف إلى تدنية التكاليف كما انخفضت النسبة الى 12.70 % سنة 2019 مما يدل على عدم معالجة الامر.

بعد حساب المردودية الاقتصادية والمردودية المالية، نقوم بحساب أثر الرفع المالي والذي يساوي إلى الفرق بين المردودية المالية والمردودية الاقتصادية: أثر الرفع المالي= المردودية المالية – المردودية لاقتصادية.

الجدول رقم (40): أثر الرافعة المالية (الوحدة: دج)

	2018	2019	2021
المردودية المالية	% 23,75	% 19,83	% 33,02
المردودية الاقتصادية	% 16,34	% 12,70	% 03,43
أثر الرفع المالي	**% 69.23**	**% 138.86**	**% 145.30**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

التعليق:

نلاحظ أن أثر الرفع المالي كان موجب خلال الثلاث سنوات وهذا راجع إلى أن المردودية المالية عرفت ارتفاعا كبيرا أكثر من مستوى ارتفاع المردودية الاقتصادية والذي يفسر لنا ذلك صيغة الرافعة المالية الموجبة أي أن أصول المؤسسة تساهم بشكل فعال في تحقيق الربح كما أن الأموال الخاصة تغطي بدورها الأصول وعليه يمكن القول أن SOGRAL هي مؤسسة مستقلة ماليا.

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل وبالاعتماد على بيانات المؤسسة المتمثلة في الميزانية وكذا جدول حسابات النتائج ومعلومات من قسم الموارد البشرية عن التكاليف الخفية وبعد حساب مؤشرات التكاليف الخفية ومؤشرات الأداء المالي وتحليلها تبين لنا أن التسيير الكفء والفعال والتقييم الجيد لأداء المؤسسة الاقتصادية يرتكز على قواعد وقوانين علمية وعلى معايير تدقيق كفء ، ولكي تستطيع المؤسسة الوصول إلى غايتها وأهدافها المسطرة وهي تحقيق أكبر قدر من الأرباح وتقليل تكاليفها قدر المستطاع لذا ينبغي التركيز على الوظيفة المالية وعلى عملية التدقيق اللذان يعتبران من أهم وظائف المؤسسة ، حيث بدونهما لا يمكن للمؤسسة القيام بالنشطات الأخرى وضمان توازنها المالي وكذا استقرارها وضمان استمراريتها على المدى الطويل ، ومن خلال درستنا لمؤسسة SOGRAL أظهرت نتائج التقييم مؤشرات إيجابية من جميع جوانب نشاط المؤسسة مما يقتضي متابعة هذه النتائج وتعزيزها وتنميتها وعدم تركها فقد تتعرض إلى الضعف مع مرور الزمن؛ دون أن ننسى دور العامل البشري من خلال خفض التكاليف الخفية للمؤسسة من أجل تكوين قاعدة اقتصادية مثلى.

الـــخـــاتـــمـــة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع والمتمثل في تحليل المردودية في المؤسسة الاقتصادية، حاولنا معرفة أهم الأساليب والمعايير وكذا المؤشرات التي تساهم في التسيير الكفء للمؤسسة الاقتصادية والاهداف المنجزة خلال فترة من الزمن وأيضا كيفية تطبيق هذه المؤشرات على أرض الواقع، وهذا بإعطاء صورة واضحة عنه من خلال اسقاط هذه الدراسة على أهم وأكبر الشركات الوطنية ألا وهي شركة استغلال وتسيير المحطات البرية للجزائر وقد توصلنا إلى النتائج التالية:

إنّ تحليلنا للمردودية المحاسبية أظهر أنها تعتبر الأساس والمنبع الرئيسي للمساهمين وللمؤسسة في معرفة مكانتها الاقتصادية في السوق وتوجهاتها المستقبلية من خلال التعرف على مدى قدرتها على تحقيق العوائد، ومردود مالي واقتصادي من استخدامها للأصول والأموال المستثمرة المتاحة لديها.

اختبار الفرضيات:

لقد تمّ التحقق من الفرضيات التي تمّ طرحها في المقدمة العامة وتوصلنا من خلالها إلى النتائج التالية:

نتائج البحث:

- من حيث المستوى التقني تعتبر شركة استغلال وتسيير المحطات البرية للجزائر SOGRAL شركة خدماتية بالدرجة الأولى فهي تملك أصولا ثابتة مادية معتبرة؛
- المؤسسة في وضعية مالية جيدة وهذا من خلال تحليل الميزانية المالية للمؤسسة حيث النتيجة الصافية كانت موجبة خلال السنوات 2018، 2019، 2021 وهذا راجع لارتفاع حجم الأموال المستثمرة في المؤسسة؛

ومن خلال دراسة المؤشرات المالية تبين لنا:

- المؤسسة متوازنة ماليا خلال الثلاث سنوات وهذا لتحقق شروط التوازن المالي؛
- حققت المؤسسة خلال الثلاث سنوات رأس مال عامل موجب، فالمؤسسة تمول جزء من أصولها المتداولة بأموال دائمة فهي بذلك تحقق هامش أمان؛
- احتياج رأس المال كان سالب خلال السنوات الثلاث مما يدل على أن المؤسسة تغطي احتياجاتها بنفسها.
- وأيضا خزينتها الموجبة خلال الثلاث سنوات دليل على فائض في التمويل وذلك لصورة المؤسسة الحسنة في السوق المالي.
- استخدمنا في التحليل أساليب وطرق معينة تناولناها في الجانب النظري لحساب وتحليل المردودية حيث أظهر التحليل كفاءة أدائها المالي الذي كان نتيجة قوة معدلات المردودية الذي هو في ارتفاع مستمر

نتيجة الارتفاع السنوي لحجم الأموال المستثمرة والأصول التي جذبتها المؤسسة وبالتالي النتيجة المحققة تعتبر جيدة؛

- إن ارتفاع مردودية المؤسسة يعود لعدة أسباب تتمثل في ارتفاع أصول المؤسسة وكذا أموالها الخاصة نتيجة التوسع المستمر على المستوى الوطني وكذا غياب المنافس في الميدان؛
- يمكن القول ومن خلال دراسة الوضعية المالية لمؤسسة سوغرال أن هذه النتائج لم تأتي من العدم ولكن كانت نتيجة التدقيق الجيد للبيانات المحاسبية واتخاذ القرارات الرشيدة على مستوى المؤسسة ولأنه كما سبق الذكر في المقدمة أنها مؤسسة خدماتية وبالتالي لا تتأثر بالتكاليف الخفية بشكل كبير.

التوصيات:

بعد تحليل المردودية الاقتصادية لمؤسسة SOGRALيمكن تقديم بعض الاقتراحات وهي:

- ضرورة استمرارية متابعة الوضعية المالية للمؤسسة عن طريق تطبيق معايير التدقيق بحذافيرها؛
- ينبغي على المؤسسة أن تواصل التحكم في مصادر الإنتاج والاستهلاك حتى تستمر في الرفع من رقم الاعمال السنوي وتحقيق مردودية اقتصادية ومالية مرتفعة؛
- إنفاق أكبر قدر ممكن من السيولة المالية لتمويل لاستثمارات؛
- تحسين طرق تسيير خدمات الزبائن على مستوى المحطات البرية؛
- إعطاء أولوية لدراسة التكاليف الخفية على مستوى المؤسسة ومحاولة الحد منها قدر الإمكان؛
- أن تولي اهتمام لعملية تحليل المردودية بوضع فرع خاص بالمحاسبة التحليلية والذي يعمل بالتعاون مع فريق التدقيق بشكل مباشر هذا لاكتشاف نقاط القوة والضعف في مركزها المالي لتحسينها ومواجهتها واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب بالغة العربية:

1) أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث للتدقيق الحسابات ، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان 2000 .

2) إبراهيم شاهين ، مفهوم معايير الأداء للهني في للراجعة المالية الخارجية ، عملة المحاسبين ، الكويت ، العدد 05 ، 1995.

3) إدريس عبد السلام أسيوي، المراجعة، معايير وإجراءات ، دار النهضة العربية ، ط1 ، لبنان، 1996.

4) ألفين أربرتر، جيمس لوبك، المراجعة: مدخل متكامل (ترجمه: محمد عبد القادر الديسطي)، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009.

5) إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، الإدارة المالية (دروس و تطبيقات)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2006 .

6) السعيد فرحات جمعة، الأداء المال لمنظمات الأعمال (التحديات الراهنة)، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2000.

7) جبهان عبد العزيزالجمال ،المراجعة وحوكمة الشركات ، دار الكتاب الجامعي، الإمارات ،2014.

8) جميل أحمد توفيق، أساسيات الإدارة المالية، النهضة العربية، بيروت، السنة غير مذكورة.

9) حسين يوسف القاضي وآخرون، تدقيق الحسابات، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2003 .

10) حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع،2000،

11) خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن 2003 .

12) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية العمليه، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن ،2004 .

13) دريد درغام، اساسيات الإدارة المالية الحديثة، دار الصفاء، عمان، 1999.

14) صلاح الدين عبد الباقي ، العملية الفعال في المنتظمات ، دار الجامعة الجديدة للنظر ، الاسكندرية ، مصر ، 2002 .

15) طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول،الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.

16) طارق عبد العالي حماد ، حوكمة الشركات ، المفاهيم والتجارب ، نشر الدار الجامعية الإسكندرية 2005.

17) سونيا محمد البكري ، التخطيط و مراقبة الإنتاج ، دار الجامعة الجديدة ، إسكندرية ، مصر.

18) عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة العلمية والعملية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، .

19) عبيد سعيد المطيري ، مستقبل مهنة المحاسبة و التدقيق ، تحديات و قضايا معاصرة ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ،.

20) على السلمي ، الاثارة الانتاجية ، مكتبة الادارة الجديدة ، بدون طبعة ، القاهرة ، مصر ، 1994.

21) كمال خليفة أبو زيد وآخرون، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.

22) محمد الفيومي وآخرون ، أصول المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، 1998.

23) محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر.

24) حمد صالح الحناوي وآخرون، أساسيات الإدارة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

25) محمد عباس الحجازي، مراجعة الأصول العلمية والممارسة الميدانية، مكتبة عين الشمس، القاهرة، 1998.

26) محمود السيد الناغي ، المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار التدقيق ، المكتبة العصرية ،المنصورة ، الطبعة الأولى ، 2000 .

27) محمد عبد الفتاح الصيرفي ، **ادارة الموارد البشرية** ، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن .

28) يوسف حجيم الطائي وآخرون ، نظم ادارة الجودة في المنظمات الانتاجية والخدمية ، دار اليازوري للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009 .

29) محمد ماضي العجلي، ليث علي الحكيم، نظم إدارة الجودة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

30) مفلح مقل، مقدمة في الإدارة المالية، الطبعة الأولى، مكتب المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، .

31) مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية و التحليل المالي، دار المستقبل للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2002.

32) ناصر دادي عدون، إقتصاد المؤسسة، الطبعة الأولى، الدار المحمدية للنشر، الجزائر،1998.

الكتب بالغة الفرنسية:

1) Afnor, Gérer et assure : qualité et efficacité des organisation, 6 édition, Paris, 1996.
2) Alain Mikol, L'Audit Financier, Edition D'organisation,Paris, France,1999.
3) Bernard Germond, Audit Financier Guide pour l'audit de l'information financiere des entreprise, Dunod, Paris ,1991.
4) Claude Jumbert, L'Assurance Qualité, Paris, Economica, 1995.
5) Jacque Duhem Et Michel Jammes, Audit et Gestion Fiscale de l'Entreprise, Edition Dalloz, Paris, France,1994.
6) J.Peyard, J.D.Avenel et M.Peyard, Analyse Financière, 9 eme édition, Vuibert, 2006.
7) Kamel hamedi, Diagnostic financiére, Alger,2001.
8) Payraveau.P et H.Descottes G, Comptabilité et fiscalité , Edition Dalloz, Paris,France, 1994.
9) P.Conso, la Gestion Financière de l'entreprise, 11 édition , Dunod, Paris, 2005.
10) Raffegau Jet all, L'Audit Financier, Que Sais-Je, Paris, France, 1994.

11) Robert Papin, Stratégie pour la création d'entreprise "création reprise développement", édition internationale, Dunod Paris, 2003.

المذكرات:

1) أحمد أمين بن شليف ، أهمية المحاسبة التحليلية في تحسين مردودية المبيعات، مذكرة ماجستير ، المركز الجامعي بالمدية، ،2004.

2) أحمد ظاهر المئزي ، دوران العمل بالقطاع العام ، مذكرة ماجيستر ، تخصص علوم ادارية ، جامعة الكويت ، 2013.

3) بن عمارة نورالدين، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر في العلوم المالية، جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة،2010.

4) بوطغان حنان ، المردودية في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، اقتصاد و تسيير المؤسسات ، جامعة 20 أوت 1955 ، سكيكدة ، 2007 .

5) تالي رزيقة، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، إدارة الاعمال، المركز الجامعي العقيد أكلي محند أولحاج، البويرة، 2012.

6) تودرت أكلي، التحليل المالي في ظل النظام المحاسبي المالي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مالية ونقود، جامعة الجزائر،2009.

7) حدبي عبد القادر، تسيير خزينة المؤسسة على ضوء النظام المحاسبي الجديد، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية و محاسبة، الشلف، 2011، ص28

8) حمزة كراش، توفيق بلخيري، عبد الرحمان بلال، التدقيق في البنوك التجارية، مذكرة ذيل شـــهادة ليسانس، المركز الجامعي بالمدية دفعة 2003.

9) خذيري دلال، دراسة ربحية المؤسسة باستخدام الأرصدة الوسطية للتسيير، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2014.

10) عكوش محمد أمين، أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011.

11)أحمد أمين بن شليف ، أهمية المحاسبة التحليلية في تحسين مردودية المبيعات، مذكرة ماجستير ، المركز الجامعي بالمدية، ،2004.

12)صالح مرصاد وآخرون، المراجعة الداخلية و التدقيق في البنوك التجارية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة، 2013.

13)فطيمة بودريعة، مريم سعيدي، دور التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في رفع الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مدكرة ماستر، جامعة الصديق بن يحيى، قسم التسيير، جيجل، .

14)عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2002.

15)عبد الهادي داودي، واقع محاسبة التكاليف، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تسيير المؤسسات، جامعة منتوري، قسنطينة،2006..

16)محمد أمين مازون ، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2001.

17)محمد بولحية، العجز ومشاكل تمويل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2000.

18)مامش يوسف، دراسة المردودية المالية من زاوية جبائيه، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجيستير في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006.

19)وحيد عتروس، أهمية حساب التكاليف الخفية في المؤسسة الصناعية، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، جامعة محمج خيضر، بسكرة، الجزائر،2013.

20)مراد كواشي ، التكاليف الخفية و تأثيرها على أداء المؤسسة ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص إدارة مالية ، جامعة منتوري ، قسنطينة ، 2005 .

21)مسعود بويبان ، مساهمة في تخفيض التكاليف الخفية دراسة حالة مؤسسة BCR سطيف ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2012.

22)منيرة بن أودينة ، تقييم التكاليف الخفية دراسة حالة شركة سيليس الدولية للزجاج ، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر في علوم التسيير ، تخصص إدارة مالية ، جامعة منتوري ، قسنطينة ، الجزائر ، 2010 .

23)نوادي مهيدي ، تأثير التكاليف المستترة على نظام المعلومات المحاسبية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMG ، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية ، تخصص علوم اقتصادية ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، الجزائر ، 2010 .

مذكرات بالفرنسية:

J.M Degeorge . " Analyse du fonctionnement d'une PME : étude de ses dysfonctionnement et de son mode de communication " , mémoire pour le DEA de gestion socio - économique des entreprises et des organisation Université lumière lyon 2.

الملتقيات:

1) قدري عبد المجيد، دادن عبد الوهاب، تحليل المنطق المالي لنمو المؤسسات الاقتصادية كأسلوب لتقييم الأداء المالي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية لحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 8-9 مارس 2005.

المحاضرات:

1) مسعود صديقي ومحمد براق ، مداخلة بعنوان انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، يومي 8 و 9 مارس .

المجلات:

1) مراد كواشي، إشكالية تقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الأبحاث الاقتصادية ، العدد 08 ، جامعة البليدة، 2013.
2) عبد القادر دبون ، الهواري سويسي ، أثر الخوصصة في الجزائر على وظيفة تسيير الموارد البشرية في المؤسسة ، مجلة الباحث ، العدد 03 ، جامعة ورقلة ، الجزائر ، 2004.

المواد:

1) المادة 12 من قانون رقم 83/13 المؤرخ في 02/07/1983 من قانون العمل ، المتعلق بحوادث العمل والأمراض المهنية .

قائمة المواقع الالكترونية:

https://nedjmeddine.files.wordpress.com le 08/05/2022 à 23:47.

http://bohotti.blogspot.com/2015/05/blog-post_979.html le 12/05/2022 à 23:43

الملاحق

الملحق 01:

CONSOLIDE 2019 SOGRAL EPE SPA EDITION_DU:16/05/2022 22: 8

EPE SOGRAL SPA EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

N° D'IDENTIFICATION:099416179000817

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2019			2018
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		12 478 960,86	12 478 960,86		
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments		472 581 404,98	411 566 540,53	61 014 864,45	24 997 470,28
Autres immobilisations corporelles		792 508 075,27	670 647 593,68	121 860 481,59	87 243 044,61
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées		100 000,00	100 000,00		
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		1 434 905 434,09		1 434 905 434,09	1 234 994 874,83
Impôts différés actif					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**2 712 573 875,20**	**1 094 793 095,07**	**1 617 780 780,13**	**1 347 235 389,72**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		15 372 635,70	879 081,55	14 493 554,15	12 968 496,63
Créances et emplois assimilés					
Clients		392 408 237,24	48 613 832,37	343 794 404,87	281 942 112,63
Autres débiteurs		23 011 416,69		23 011 416,69	30 809 169,22
Impôts et assimilés		36 974 709,77		36 974 709,77	11 955 111,75
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		2 396 276 408,95		2 396 276 408,95	2 601 061 366,13
TOTAL ACTIF COURANT		**2 864 043 408,35**	**49 492 913,92**	**2 814 550 494,43**	**2 938 736 256,36**
TOTAL GENERAL ACTIF		**5 576 617 283,55**	**1 144 286 008,99**	**4 432 331 274,56**	**4 285 971 646,08**

الملحق 02:

CONSOLIDE 2019 SOGRAL EPE SPA EDITION_DU:16/05/2022 22:12

EPE SOGRAL SPA EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

N° D'IDENTIFICATION:099416179000817

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		90 000 000,00	90 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		853 935 464,14	587 424 037,63
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		233 120 499,87	276 791 363,19
Autres capitaux propores - Report à nouveau		-1 753 967,55	211 070 063,32
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**1 175 301 996,46**	**1 165 285 464,14**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		139 904 638,27	127 590 826,21
Impôts (différés et provisionnés)		19 382 209,00	19 382 209,00
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		553 754 746,77	331 371 039,74
TOTAL II		**713 041 594,04**	**478 344 074,95**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 561 581 915,00	1 484 855 325,64
Impôts		108 920 489,15	144 839 518,71
Autres dettes		873 485 279,91	1 012 647 262,64
Trésorerie passif			
TOTAL III		**2 543 987 684,06**	**2 642 342 106,99**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**4 432 331 274,56**	**4 285 971 646,08**

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

الملحق 03:

CONSOLIDE 2019 SOGRAL EPE SPA EDITION_DU:16/05/2022 22:15

EPE SOGRAL SPA EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

N° D'IDENTIFICATION:099416179000817

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2019	2018
Ventes et produits annexes		2 538 729 107,38	2 487 941 354,11
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**2 538 729 107,38**	**2 487 941 354,11**
Achats consommés		-113 932 497,44	-104 831 272,48
Services extérieurs et autres consommations		-263 876 784,75	-260 686 325,98
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-377 809 282,19**	**-365 517 598,46**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**2 160 919 825,19**	**2 122 423 755,65**
Charges de personnel		-1 540 035 138,34	-1 328 712 521,79
Impôts, taxes et versements assimilés		-57 555 613,62	-93 078 553,84
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**563 329 073,23**	**700 632 680,02**
Autres produits opérationnels		51 464 350,51	104 634 605,33
Autres charges opérationnelles		-19 854 638,64	-25 946 303,55
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-356 128 814,11	-458 858 497,61
Reprise sur pertes de valeur et provisions		26 235 843,55	40 533 979,97
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**265 045 814,54**	**360 996 464,16**
Produits financiers		50 925 833,33	21 930 000,00
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER		**50 925 833,33**	**21 930 000,00**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**315 971 647,87**	**382 926 464,16**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-82 851 148,00	-106 135 100,97
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**2 667 355 134,77**	**2 655 039 939,41**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-2 434 234 634,90**	**-2 378 248 576,22**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**233 120 499,87**	**276 791 363,19**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**233 120 499,87**	**276 791 363,19**

الملحق 04:

CONSOLIDATION 2021 FINAL EDITION_DU:16/05/2022 22:17

EPE SOGRAL SPA EXERCICE:01/01/21 AU 31/12/21

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2021			2020
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		12 913 280,86	12 810 049,46	103 231,40	
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments		558 102 751,56	454 642 270,13	103 460 481,43	
Autres immobilisations corporelles		822 687 773,87	697 841 836,56	124 845 937,31	
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées		100 000,00	100 000,00		
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		884 513 725,60		884 513 725,60	
Impôts différés actif					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**2 278 317 531,89**	1 165 394 156,15	**1 112 923 375,74**	
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		16 835 518,93		16 835 518,93	
Créances et emplois assimilés					
Clients		472 881 411,15	117 673 236,67	355 208 174,48	
Autres débiteurs		60 800 462,98		60 800 462,98	
Impôts et assimilés		106 660 478,89		106 660 478,89	
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		200 000 000,00		200 000 000,00	
Trésorerie		1 876 934 196,07		1 876 934 196,07	
TOTAL ACTIF COURANT		**2 734 112 068,02**	117 673 236,67	**2 616 438 831,35**	
TOTAL GENERAL ACTIF		**5 012 429 599,91**	1 283 067 392,82	**3 729 362 207,09**	

الملحق 05:

CONSOLIDATION 2021 FINAL EDITION_DU:16/05/2022 22:17

EPE SOGRAL SPA EXERCICE:01/01/21 AU 31/12/21

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2021	2020
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		90 000 000,00	
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		865 301 996,46	
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		383 444 500,96	
Autres capitaux propores - Report à nouveau		-177 656 432,89	
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**1 161 090 064,53**	
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		142 926 692,11	
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		171 521 933,45	
TOTAL II		**314 448 625,56**	
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 044 581 101,36	
Impôts		148 051 554,57	
Autres dettes		1 061 190 861,07	
Trésorerie passif			
TOTAL III		**2 253 823 517,00**	
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**3 729 362 207,09**	

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

الملحق 06:

CONSOLIDATION 2021 FINAL EDITION_DU:16/05/2022 22:18

EPE SOGRAL SPA EXERCICE:01/01/21 AU 31/12/21

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2021	2020
Ventes et produits annexes		1 981 724 057,18	
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**1 981 724 057,18**	
Achats consommés		-122 100 200,77	
Services extérieurs et autres consommations		-144 438 055,80	
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-266 538 256,57**	
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**1 715 185 800,61**	
Charges de personnel		-1 503 352 251,12	
Impôts, taxes et versements assimilés		-83 565 588,31	
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**128 267 961,18**	
Autres produits opérationnels		313 763 582,48	
Autres charges opérationnelles		-10 537 697,06	
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-122 775 610,61	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		64 076 550,97	
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**372 794 786,96**	
Produits financiers		34 830 000,00	
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER		**34 830 000,00**	
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**407 624 786,96**	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-24 180 286,00	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**2 394 394 190,63**	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-2 010 949 689,67**	
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**383 444 500,96**	
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**383 444 500,96**	