



c.o.f.c.



بحث بعنوان

مدى إمكانية تطبيق رقابة الأداء من قبل مفتشي الجهاز المركزي للرقابة
المالية في المؤسسات الاقتصادية

إعداد

المفتشة :

مها كايد سليمان

٢٠٢٠م

الجهاز المركزي للرقابة المالية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء من قبل مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في المؤسسات الاقتصادية لتحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية الإدارية والاقتصادية لمسؤولياتها لكشف نقاط القوة بغية تعزيزها ونقاط الضعف من أجل معالجتها.

حيث حاولت الباحثة تطبيق مؤشرات الأداء المستخدمة في تشكيلات إحدى الوزارات وفي عدة رسائل ماجستير سابقة وبالاعتماد على دليل مؤشرات تقييم الأداء الصادر بقرار وزير المالية رقم ٢٦٣ لعام ١٩٨٨ والذي كان معتمداً لحين صدور النظام المحاسبي بالمرسوم ٤٩٠ لعام ٢٠٠٧ على القوائم المالية العائدة لإحدى المؤسسات الاقتصادية لأربع سنوات من عام ٢٠١٥ ولغاية عام ٢٠١٨ وتوصلت الدراسة إلى إمكانية تطبيق مؤشرات النسب المالية لتقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية فيما يتعلق بمواضيع كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة وفعاليتها في تحقيق الأهداف المرجوة من نشاط عملها بمستوى من الجودة وفي الوقت المحدد مما يؤدي إلى تطوير وتحسين أداء الجهاز الحكومي. مع وجود صعوبات في التنفيذ موجودة في الجهاز المركزي للرقابة المالية متمثلة بقلة موارد الجهاز وعدم توفر دليل لرقابة الأداء والضعف الموجود في مؤسسات القطاع الاقتصادي في تبويب القوائم المالية بناءً على المرسوم الجديد للنظام المحاسبي رقم ٤٩٠ لعام ٢٠٠٧ وضعف الكادر في إنجاز الأعمال المحاسبية عموماً، والتعاون مع الجهات الوصائية لمعالجة المشاكل والأرصدة المدورة والمتراكمة ليتم إدراج تحليل النسب المالية في إفصاحات القوائم المالية السنوية لمتابعة الأداء والنتائج

الصادرة

الجهاز المركزي للرقابة المالية

تمهيد

تحرص الأجهزة الرقابية في الجمهورية العربية السورية على تطوير العمل الرقابي المناط بها بشكل مستمر لذلك تسعى إلى توسيع الإطار الرقابي لرقابة القطاع العام من رقابة التزام ورقابة مالية إلى رقابة أداء.

فرقابة القطاع العام ليست موحدة بل لديها تطبيقات متنوعة ومتعددة تحدد مسؤوليات الجهاز المركزي للرقابة المالية لتنفيذ الرقابة على القطاع العام.

فعندما يتعلق الأمر بالتأكد من أن النشاطات والصفقات المالية والمعلومات على جميع المستويات المادية تلتزم بالمرجعيات التي تحكم الهيئة الخاضعة للرقابة نكون بصدد ما يعرف برقابة الالتزام.

وعندما يتعلق الأمر بالتركيز على ما إذا كانت المعلومات المالية الخاصة بالهيئة ممثلة بما يتماشى مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق والإطار التنظيمي من خلال الحصول على أدلة كافية ومناسبة عن الرقابة لتمكين المدقق من التعبير عن رأيه حول عدم وجود أخطاء جوهرية في المعلومات المالية نكون بصدد ما يعرف بالرقابة المالية.

أما رقابة الأداء فتركز على ما إذا كانت التدخلات، والبرامج والمؤسسات تقوم بأدائها وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية وإذا كان المجال يسمح للتحسين يتم ذلك عبر تقعد الأداء مقابل معايير ملائمة وتحليل أسباب الانحراف عن المعايير.

ويكمن الهدف لتطوير الأداء والخدمات بشكل واضح والكفاءة في إنجاز الأعمال والفعالية في تحقيق الأهداف المستهدفة وفق ما هو مخطط له.

تمتلك منظمة الإنتوساي خبرة كبيرة ومعايير متجذرة في مجال الرقابة على الأداء وإن للمعيار ومتطلباته أهمية كبيرة في عملية الرقابة على الأداء.

أقرت منظمة الإنتوساي المعيار ISSAI300-ISSAI3100-ISSAI3000 لمراقبة الأعمال في القطاع العام والتحقق من استخدام الموارد بطريقة اقتصادية وكفاءة وفاعلية.

وانطلاقاً من حرص الجهاز المركزي للرقابة المالية في تطوير الدور الرقابي الذي يقوم به مستفيداً من المعايير الدولية الصادرة عن منظمة الإنتوساي ولضمان المحافظة على المال العام وتطبيقاً للمادة ٤ من المرسوم التشريعي رقم ٦٤ لعام ٢٠٠٣ المتضمن "قانون الجهاز المركزي في مجال الرقابة واختصاصاتها ورقابة الكفاية والأداء والتحقق من أن استخدام الموارد المالية قد تم بأعلى درجة من الكفاية دون إسراف أو ضياع".

كان لا بد من إبداء الاهتمام الكبير بالرقابة على الأداء في مؤسسات القطاع الاقتصادي لتحقيق المنفعة والقيمة للعملية الرقابية وتعزيز جودة التقارير الصادرة.

مشكلة الدراسة:

تتمثل بأنّ الجهاز المركزي للرقابة المالية لم يطبّق رقابة الأداء على أداء مؤسسات القطاع الاقتصادي العامة الخاضعة لرقابته منذ بدء تطبيق المرسوم رقم ٤٩٠ لعام ٢٠٠٧ للتأكد من أن استخدام الموارد قد تم بأعلى درجة من الكفاية والاقتصاد والفعالية

لمساعدة الجهات الوصائية (السلطة التشريعية – السلطة التنفيذية) في اتخاذ القرارات لتحسين الأداء الحكومي ومعالجة نقاط الضعف وبالتالي يمكن صياغة تساؤلات الدراسة على النحو التالي:

- ١- ما مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء من قبل مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية عند قيامهم بمهام المراجعة والتدقيق للجهات الخاضعة لرقابتهم في مؤسسات القطاع الاقتصادي؟
- ٢- ماهي الصعوبات التي قد تواجه مفتشي الجهاز عند تطبيق رقابة الأداء؟

أهداف الدراسة:

في ضوء تطوير العمل الرقابي في الجهاز المركزي للرقابة المالية في الجمهورية العربية السورية كان لا بد من تفعيل رقابة الأداء على عمل مؤسسات القطاع الاقتصادي لمعرفة وضع الأداء الحكومي في هذه المؤسسات.

وبذلك تكون أهداف الدراسة:

- ١- إمكانية وضع مؤشرات لرقابة الأداء في مؤسسات القطاع الاقتصادي .
- ٢- التعرف على الصعوبات التي قد تواجه المفتشين أثناء تطبيق رقابة الأداء.

أهمية الدراسة:

تعود أهمية هذا البحث لتسليط الضوء على هذا النوع من الرقابة (رقابة الأداء) والتي أصبحت مطلباً لا يستغنى عنه لبيان مدى استخدام المؤسسات في القطاع الاقتصادي للموارد والاستخدام الأمثل للوصول إلى الأهداف المراد تحقيقها من أي عمل تقوم به هذه المؤسسات.

وتحديد المؤشرات لتصبح دليل عمل لمفتشي الجهاز المركزي يتم الاعتماد عليها عند إعداد تقرير رقابة الأداء لتكون قاعدة لأصحاب القرار في اتخاذ قراراتهم حول وضع مؤسسات القطاع الاقتصادي "العام" من خلال معرفة نقاط القوة والضعف في كل وظيفة من وظائفها لتحسين أدائها كما تمكنها من معرفة مدى تماشيها والتغيرات الحاصلة في بيئتها في ظل الإمكانيات المتاحة لديها سواء مادية أو بشرية.

منهجية الدراسة:

اعتمدت الباحثة من أجل إنجاز البحث على المنهج الوصفي التحليلي لتوصيف المشكلة واكتشاف الحقائق المرتبطة بالدراسة وفق عدد من الخطوات للوصول إلى أهداف الدراسة:

- ١- اختبار عناصر رقابة الأداء المتمثلة بالاقتصاد والكفاءة والفعالية من خلال تطبيق بعض مؤشرات تقييم الأداء المستخدمة في تشكيلات إحدى الوزارات.
- وما ورد في دليل مؤشرات تقييم الأداء في جهات القطاع الاقتصادي الصادر بقرار وزير المالية رقم ٢٦٣ لعام ١٩٨٨. **الجهاز المركزي للرقابة المالية**
- ٢- جمع البيانات من خلال المقابلات الشخصية وتحليلها.

الفصل الأول:
الرقابة على الأداء

المبحث الثاني:

فعالية الرقابة على الأداء

ثانياً:

شروط ممارسة الرقابة على
الأداء

أولاً:

أهمية الرقابة على الأداء

المبحث الأول:

طبيعة الرقابة على الأداء

ثانياً:

عناصر ومنهجيات الرقابة على
الأداء

أولاً:

مفهوم الرقابة على الأداء

ثالثاً:

أدوات ومؤشرات الرقابة على الأداء

ثالثاً:

أهداف الرقابة على الأداء

الجهاز المركزي للرقابة المالية

المبحث الأول: طبيعة الرقابة على الأداء

أولاً: مفهوم الرقابة على الأداء

- الرقابة تعني التحقق من أن التنفيذ يتم طبقاً للخطط المقررة والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة لكشف نقاط الضعف وعلاجها.
 - الأداء هو دالة لكل أنشطة المؤسسة، الذي يعبر عن مدى كفاءتها في استخدام مواردها المتاحة بالفعالية اللازمة التي تمكنها من بلوغ أهدافها المنشودة، ويختلف مدلول الأداء باختلاف الجماعات أو الأفراد الذين يستخدمونه فبالنسبة لمالكي المؤسسة قد يعني الأرباح أما بالنسبة للقائد الإداري فقد يعني المردودية والقدرة التنافسية أما بالنسبة للفرد العامل فقد يعني الأجور الجيدة أو مناخ العمل في حين قد يعني بالنسبة للزبون نوعية الخدمات والمنتجات التي توفرها له المؤسسة. وحتى تتمكن المؤسسة من بلوغ أعلى المستويات بأدائها لا بد لها من القيام بعملية تقويمه من خلال ما يسمى بالرقابة على الأداء ويعد جوهر عملية الرقابة على الأداء في استعمال الأدلة المتوفرة والمتاحة من أجل تكوين وإبداء الرأي عن مدى استغلال الموارد المتاحة من قبل الوحدة الاقتصادية بطريقة تتسم بالاقتصادية والكفاءة والفاعلية.
 - تقوم رقابة الأداء بتوفير مجال واسع لإضافة قيمة حقيقية لإدارة الموارد العامة.
- وهناك عدة تعاريف لرقابة الأداء منها:

- ١- عرّف جهاز الرقابة في إنكلترا الرقابة على الأداء: بأنها تقويم للكفاءة الاقتصادية والفاعلية للإدارات الحكومية من خلال استغلال المصادر البشرية والمالية وأنظمة المعلومات ومقاييس

الأداء ومتابعة الإجراءات المتبعة من قبل المراقبين في إيجاد الحلول للمشاكل المختلفة في العمل ومعالجته. (طالب حميد، ٢٠١٨، ص ٢٤).

٢- عرفت منظمة الإنتوساي "رقابة الأداء كما تنفذها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة هي عبارة عن فحص مستقل وموضوعي وموثوق به لما إذا كانت تعهدات الحكومة أو نظمها أو عملياتها أو برامجها أو أنشطتها أو مؤسساتها تعمل وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية وما إذا كان هناك مجال للتحسين" (ISSAI300:9).

نظراً إلى طبيعة رقابة الأداء "تعكس معايير رقابة الأداء الحاجة إلى المرونة في تصميم مهمات الرقابة الفردية، وإلى أن يكون المدققون متقبلين الأداء ومبدعين في عملهم ولديهم التقدير المهني في جميع مراحل عملية الرقابة" (ISSAI300:5).

- فليس من الممكن اقتراح معايير رقابة مشتركة ومفصلة تراعي كافة أوجه نشاط القطاع العام.
- يجب أن يؤخذ في الاعتبار أن رقابة الأداء تركز على النشاط والنتائج بدلاً من التقارير أو الحسابات وأن هدفها الرئيسي هو تعزيز الاقتصاد والكفاءة والفعالية وليس إعداد التقارير عن الالتزام.. (ISSAI300:14)

ثانياً: عناصر ومنهجيات الرقابة على الأداء:

الاقتصاد والكفاءة والفعالية ثلاثة مظاهر رئيسية يتضمنها تعريف رقابة الأداء ويركز عليها وبذلك نستطيع أن نقول إن رقابة الأداء هي مجموعة الإجراءات التي تمكن الأجهزة الرقابية من التأكد بأن تنفيذ الأعمال لدى الجهات الخاضعة لرقابتها قد تمّ بأعلى درجات الفعالية والكفاءة وأنّ استخدام الموارد المتاحة قد تمّ بأعلى درجات الاقتصاد والتوفير.

وتؤدي رقابة الأداء بشكل عام عند فحص أداء مؤسسة ما وفق إحدى المنهجيات التالية:

١- المنهجية المستندة إلى النتائج: حيث يقيّم المدقق ما إذا تحققت الأهداف المحددة

سلفاً كما كان مستهدفاً أم لا.

٢- المنهجية المستندة إلى المشكلات: حيث يقوم المدقق بفحص أسباب المشكلة وتحليلها.

٣- المنهجية المستندة إلى النظام: حيث يقوم المدقق بفحص الأداء السليم للنظم الإدارية.

يجب على المدقق اختيار نهج يستند إلى النتيجة أو المشكلة أو النظام أو مزيج منها، وذلك لتسهيل تصميم الرقابة بشكل سليم. ويعد النهج العام للرقابة عنصراً رئيسياً في أي عمل رقابي حيث يحدد طبيعة الفحوصات المطلوبة كما يحدد المعرفة اللازمة والمعلومات والبيانات وإجراءات الرقابة الضرورية لجمع كل ذلك وتحليله ومن أجل الوفاء بمتطلبات رقابة الأداء، يعتبر المزج بين النهج المستند على النظام وعلى المشكلة أسلوباً مناسباً.

ثالثاً: أهداف الرقابة على الأداء:

تؤدي الرقابة على الأداء إلى إدراك طريقة عمل الإدارة العامة للجهة الخاضعة للرقابة بشكل أفضل مما يساعد في تحديد أوجه القصور في النظام ومن خلال الاطلاع على العديد من الدراسات يمكن القول أنّ أهداف تقييم الأداء تتدرج بما يلي: (أبوماضي: ٢٠١٥: ص ١١)

- ١- التحقق من مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها
- ٢- تسليط الضوء على مدى كفاءة استغلال المؤسسة لمواردها المتاحة للوصول إلى الاستثمار الأفضل لهذه الموارد.
- ٣- مساعدة أصحاب القرار في اتخاذ قراراتهم لتحسين الأداء بصورة علمية وسليمة توصل إلى جودة أفضل في الأداء.
- ٤- تطوير المؤسسة الشامل والتعرف على مشاكلها التي تعاني منها وحل هذه المشاكل.

- ٥- توفير جو من التنافس بين وحدات المؤسسة الداخلية
- ٦- تحقيق مستوى أفضل من الرضا بين المستفيدين.
- ٧- ترشيد التكلفة وذلك من خلال تطوير العمل والوصول إلى طرق أفضل للإنجاز وبتكلفة أقل.
- ٨- تحقيق التوافق مع المتغيرات البيئية سواء كانت داخلية أم خارجية ويشمل ذلك المتغيرات التنظيمية.
- ٩- توحيد التصرفات اللازمة لوضع الخطط وتنفيذها وإعادة التخطيط.
- ١٠- تخفيض مخاطر الأخطاء من خلال وضع الخطط وتقييم الأداء (والتغذية الراجعة).
- ١١- تحديد مراحل التنفيذ ومتابعة التقدم في العمل داخل المؤسسة لترشيد نظم وإجراءات الرقابة المالية الداخلية وسير العمليات التشغيلية.
- ١٢- تحقيق التعارف بين الوحدات والأقسام التي تشارك في التنفيذ.
- ١٣- معالجة ظاهرة الفساد الإداري والمالي
- وعليه فإنّ عملية تقييم الأداء تعتبر مكوناً هاماً من المكونات الرئيسية للرقابة حيث تتم مقارنة الأداء الفعلي لكل نشاط من أنشطة المؤسسة بما هو مطلوب حسب الخطة وتحديد الانحراف إن وجد ومعالجته.
- حيث تساعد هذه العملية لوضع أهداف جديدة وتعديل الخطط القائمة لتخدم أفضل مستوى من الإنجاز الممكن.

المبحث الثاني: فاعلية رقابة الأداء

أولاً: أهمية رقابة الأداء:

إنّ قياس الأداء هو عملية مستمرة يتم من خلالها تحديد الأداء والتتبع المستمر لمستوى تطوره على مستوى كل وحدة من وحدات النشاط.

والتأكد من فاعلية وكفاءة التنفيذ وإعطاء معلومات مرتدة وربط ذلك بالأهداف الاستراتيجية للجهاز الحكومي، فقياس الأداء في القطاع الحكومي يعرف بأنه تفاعل مشترك في إطار تنظيمي للمدخلات والعمليات والمخرجات لتحقيق أهداف مشتركة وذلك من خلال بناء نماذج ووضع مؤشرات وتحديد آلية عملية لقياس الأداء، بشكل عام تبرز أهمية قياس الأداء من خلال فكرة أنما تستطيع قياسه تستطيع تعديله وتطويره وتحسينه والتحكم فيه.

ويتم تنفيذ ذلك من خلال الأطراف الثلاثة في رقابة الأداء. المعيار (ISSAI:300)

- **المدقق:** يتمثل في رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية والأشخاص المفوض لهم بإجراء المهمات الرقابية.

- **الطرف المسؤول:** قد يشترك عدد من الأفراد أو الهيئات في دور الطرف المسؤول بحيث يتحمل كل منهم مسؤوليته جانب مختلف من جوانب موضوع الرقابة.

- **المستخدمون المستهدفون:**

هم الأشخاص الذين يعد المدقق تقرير رقابة الأداء لهم.

ثانياً: شروط ممارسة رقابة الأداء:

يجب أن تتوفر في رقابة الأداء مجموعة من الشروط ليكون تطبيقها على أداء الأعمال فعالاً وسليماً منها ما يتعلق بالجهة الرقابية ومنها ما يتعلق بالجهة الخاضعة للرقابة.

١-٢ شروط تتعلق بالجهاز الأعلى للرقابة المالية وهي أسس رقابة الأداء الصادرة عن منظمة الإنتوساي من خلال المعايير والإرشادات الواردة في ISSAI300-ISSAI30-ISSAI40 والمتضمنة ما يلي:

- يعتمد الجهاز الأعلى للرقابة المالية نظاماً ليضمن امتثال مدققيه على مستوى الالتزام بالرقابة، للشروط وأخلاقيات المهنة وهي:

١-١-٢ النزاهة

٢-١-٢ الاستقلالية

٢-١-٣-السرية المهنية

٢-١-٤-الكفاءة

٢-١-٥ ضبط الجودة في رقابة الأداء

٢-١-٦ إدارة فريق الرقابة ومهارته

٢-١-٧ القدرات الشخصية

٢-١-٨ هدف الرقابة

٢-١-٩ نهج الرقابة

٢-١-١٠ المعايير:

٢-١-١١ مخاطر الرقابة:

٢-١-١٢ التواصل الفعال والسليم

٢-١-١٣ الأهمية النسبية

٢-١-١٤ التوثيق:

٢-١-١٥ الموضوع

هذه المبادئ العامة حسب معايير الإنتوساي للجهة الرقابية أما المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة فتتألف

من الخانات الست التالية ISSAI300:



• ٢- الشروط المتعلقة بالجهة الخاضعة للرقابة

تشكل سلامة أداء الوظيفة الإدارية بعناصرها المعروفة (التخطيط والتنظيم-الرقابة الداخلية) في الجهة التي سيقوم أداؤها أهم المستلزمات المطلوب توفرها فيها لتحقيق رقابة أداء فعالة.

فوضوح أهداف الجهة محل التقييم وإمكانية التعبير عن تلك الأهداف بشكل رقمي محدود ووجود خطة سليمة تفصيلية للعمل بمختلف مجالاته ينبثق عنها نظام للميزانيات التقديرية مصمم وفق أسلوب البرامج والأداء يساعد في معرفة أهداف العمل ويوضح الخطط الموضوعية لتحقيق تلك الأهداف وملاءمة البيئة التنظيمية من الأمور الهامة في إرساء تقييم سليم للأداء بالإضافة إلى سلامة البيانات المالية والمحاسبية يعتبر شرطاً من الشروط الذي يجب توفرها لضمان جوانب السلامة في عملية التقييم(الكريان:٢٠١٧/٥٦)

ثالثاً- أدوات الرقابة على الأداء:

فيما يلي سيتم تعداد أدوات الرقابة على الأداء في المؤسسات (الكريان: ٢٠١٧:ص٦٣)

٣-١-١ قائمة المركز المالي

٣-١-٢ قائمة الدخل

٣-١-٣ المعدلات والنسب

٣-١-٤ التقارير الخاصة

٣-١-٥ مقاييس الكفاية الإنتاجية وفعالية الأداء

٣-١-٦ الطرق الإحصائية

٣-١-٧ الموازنات التقديرية والتخطيطية

٢- مؤشرات الرقابة على الأداء في مؤسسات القطاع الاقتصادي:

تقييم الأداء هو جزء من عملية الرقابة فهو يعمل على قياس نتائج المؤسسة باستخدام مجموعة من مؤشرات الكفاءة والفعالية ومقارنتها بالمعايير المحددة سلفاً في عملية التخطيط، ومن ثم إصدار أحكام تقييمية تساعد على اتخاذ القرارات.

إن مؤشرات تقييم الأداء تختلف باختلاف طبيعة عمل المنظمات وأهدافها، نشاطها، دورة حياتها، مدة تأثير المنشأة بعوامل البيئة الاقتصادية كانت أم اجتماعية أم سياسية.

من خلال دليل وبرنامج تقييم الأداء لعام ٢٠٠٦ حددت عدة منهجيات للتقييم وهي:

منهج التحليل الاقتصادي-منهج التحليل التنظيمي-منهج التحليل البرامجي-المنهج الاستقرائي-منهج الرقابة الإدارية-منهج محاسبة الأداء-منهج التحليل المالي-منهج تحليل القيمة (مدخل هندسي) -
منهج محاسبة المسؤولية-منهج وظائف المنشأة-منهج الوظائف الإدارية-منهج تدقيق العمليات.
وسوف نعتمد في دراستنا على منهج التحليل المالي:

الذي يعتبر استراتيجية مهمة تمكّن المهتمين في استخدامها من تحديد مستوى الأداء الكلي في المؤسسة، فضلاً عن ما يؤشره من نقاط قوة داخلية بالإضافة إلى أهميته فيما يتعلق بعوامل البيئة الخارجية، إذ إنّ المؤسسة ذات الأداء المالي العالي، تكون أكثر قدرةً على الاستجابة في تعاملها مع الفرص، وتهديدات البيئة الجديدة، كما أنها تتعرض لضغط أقلّ من أصحاب المصالح والحقوق، مقارنةً بغيرها من المؤسسات التي تعاني من الأداء المالي الضعيف.

بالرغم من وجود أساليب متعددة للتحليل المالي كالتحليل العامودي والأفقي لفقرات القوائم المالية، إلا أن التقنية الأساسية المستخدمة هي تحليل النسب المالية، التي تستخدم في تقييم قوة الأداء المالي بالإضافة إلى الأداء الكلي بشكل عام وتعد مدخلاً ذا معنى لتحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة.

وتشمل:

• **نسب المديونية:** تعطي مؤشرات دقيقة حول الوضع المالي للمؤسسة على المدى الطويل كما

يمكن تبين قدرة المؤسسة على تسديد ديونها طويلة الأجل.

- **نسب السيولة:** تستخدم كأدوات لتقويم المركز الائتماني للمؤسسة والذي يعبر عن مدى قدرتها في الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل ليتم تحسينها باستمرار.
- **نسب النشاط:** أو إدارة الأصول تستخدم هذه النسب لتقويم مدى نجاح المؤسسة في إدارة الأصول والخصوم، وتقوم مدى كفاءتها في استخدام الموارد المتاحة.
- **نسب الربحية:** تشير إلى كفاءة المؤسسة في تحقيق الأرباح والغرض من تقييم الربحية وتحسينها هو تعظيم قيمة الشركة وثررة المساهم.

إذاً نسب المديونية تقيس مدى اعتماد المنشأة على أموال الغير في تمويل احتياجاتها. وقبل استعراض نسب المديونية لا بد من التنبيه إلى أن المنشآت ذات المديونية المرتفعة تكون عادةً أكثر تأثراً بالتطورات السلبية التي قد تطرأ على نشاطها من تلك المنشآت ذات المديونية المنخفضة ولما كانت نسب المديونية تساعد على قياس مدى هذا التأثير فقد كان من الواجب الانتباه إلى الاختلاف الواسع بين هذه النسب باختلاف الأنشطة التي تمارسها المنشآت. (الأغوات: ٢٠١٥: ص ٢٠)

وتنقسم إلى:

أ- **نسب الرفع المالي:** التي تساعد على التعرف على مصادر التمويل المعتمدة لتمويل أصول المنشأة من أهمها:

$$1- \text{نسبة إجمالي الديون إلى حقوق الملكية} = \frac{\text{ديون قصيرة الأجل} + \text{ديون طويلة الأجل}}{\text{حقوق الملكية}}$$

$$2- \text{نسبة إجمالي الديون إلى الأصول} = \frac{\text{ديون قصيرة الأجل} + \text{ديون طويلة الأجل}}{\text{صافي الأصول}}$$

$$3- \text{نسبة الديون قصيرة الأجل/حقوق الملكية} = \frac{\text{ديون قصيرة الأجل}}{\text{حقوق الملكية}}$$

أ- ٤- نسبة هيكل رأس المال = $\frac{\text{مجموع ديون طويلة الأجل}}{\text{ديون طويلة الأجل} + \text{حقوق الملكية}}$

أ- ٥- حقوق الملكية / صافي الأصول الثابتة = $\frac{\text{حقوق الملكية}}{\text{صافي الثابتة الأصول}}$

ب* نسبة التغطية ومن أهمها:

عدد مرات تغطية الفائدة: تقيس قدرة المنشأة على دفع فوائد قروضها من الأرباح المحققة فإذا كانت أكثر من (١:١) هذا يعني أن الشركة قادرة على دفع فوائد قروضها والعكس بالعكس. وكلما كانت مرتفعة كان هناك ثقة أكبر في قدرة المنشأة على الوفاء بالفوائد وتحسب.

عدد مرات تغطية الفائدة = $\frac{\text{الدخل قبل الفوائد و الضرائب}}{\text{الفوائد السنوية المدفوعة}}$

ثانياً: نسب السيولة: تشير إلى:

قدرة المنشأة على مقابلة التزاماتها الجارية عندما يحين ميعاد استحقاقها، بمعنى أن الأصول التي تكون رأس المال وتتحول إلى نقدية والتي بدورها تستخدم في سداد تلك الالتزامات قصيرة الأجل، وقد تكون الشركة رابحة إلا أنها لا تمتلك السيولة الكافية لمواجهة التزاماتها قصيرة الأجل كما أنها تقيس العناصر السائلة والعناصر الأقرب إلى السيولة ومن أجل معرفة أن المشروع لا يعاني من عسر مالي في مجال سداد التزاماته وأهم هذه النسب

٢-١ نسبة التداول = $\frac{\text{مجموع المتداولة الأصول}}{\text{مجموع المتداولة الخصوم}}$

والمعيار المقبول لهذا المؤشر (١:٢)

٢-٢-٢ نسبة السيولة السريعة: وتحسب بقسمة $\frac{\text{(مجموع المتداولة الأصول - المخزون)}}{\text{مجموع المتداولة الخصوم}}$

أي على الأصول الأكثر سيولة والنسبة المعيارية هي (١:١)

٢-٣-٢ صافي رأس المال العامل = أصول متداولة - خصوم متداولة.

$$٢-٤- \text{نسبة رأس المال العامل} = \frac{\text{(أصول متداولة - خصوم متداولة)}}{\text{صافي المبيعات}}$$

$$٢-٥- \text{نسبة النقد: وهي النسبة الأكثر سيولة وتحسب} = \frac{\text{النقدية + شبه النقدية}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

ثالثاً- نسب النشاط : تقيس مدى كفاءة إدارة الشركة في توزيع مواردها المالية على مختلف بنود الأصول المتداولة والثابتة، وفي نفس السياق مدى كفاءتها في استخدام الأصول في إنتاج أكبر قدر ممكن من السلع والخدمات، وبالتالي تحقيق أكبر قدر ممكن من المبيعات والأرباح، لذلك يطلق عليها البعض نسب إدارة الأصول أو الموجودات. أهم نسب النشاط في:

$$٣-١- \text{معدل دوران الذمم المدينة} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{متوسط رصيد الذمم المدينة}}$$

$$٣-٢- \text{معدل فترة التحصيل}$$

$$\text{وتحتسب على النحو التالي: معدل فترة التحصيل} = \frac{365}{\text{معدل دوران الحسابات المدينة}}$$

$$٣-٣- \text{معدل دوران الأصول الثابتة} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{متوسط صافي الأصول الثابتة}}$$

تستعمل كمقياس لمدى كفاءة المنشأة في استخدام أصولها الثابتة لأجل تحقيق المبيعات.

$$٣-٤- \text{معدل دوران الأصول} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{متوسط الأصول}}$$

تشير على مدى كفاءة الإدارة في استعمال جميع الأصول لتحقيق هدفها في المبيعات

$$٣-٥- \text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{تكلفة المبيعات}}{\text{متوسط رصيد المخزون}}$$

تقيس عدد المرات التي تم فيها بيع المخزون خلال السنة.

$$\frac{365}{\text{معدل دوران المخزون}} = \text{٣-٦-متوسط فترة التخزين}$$

تبين عدد الأيام التي احتفظت بها الشركة بالمخزون قبل مبيعه.

$$\frac{\text{صافي المشتريات}}{\text{متوسط رصيد الدائنين}} = \text{٣-٧-معدل دوران الذمم الدائنة}$$

تظهر هذه النسبة معدل دوران الدائنين ويصبح لها دلالة أكبر من خلال حساب متوسط فترة التسديد التي يتم احتسابها على النحو التالي:

$$\frac{365}{\text{معدل دوران الذمم الدائنة}} = \text{متوسط فترة التسديد}$$

رابعاً-نسب الربحية: تمثل الربحية مقدرة المنشأة على توليد الدخل، ويعد تحليل الأرباح في غاية الأهمية للمساهمين والدائنين كما هي مؤشر لمعرفة الأداء المالي للشركة، ومن خلال تحليل الربحية يمكن الإجابة على عدة تساؤلات.

هل تحقق المنشأة ربحاً كافياً؟؟؟

ماهي معدلات الربح المتحققة من مختلف الأنشطة؟؟

هل استطاعت الإدارة تشغيل موجوداتها بكفاءة لتحقيق الأرباح؟؟

ومن أهم النسب الربحية:

٤-١-نسبة مجمل الربح : تقيس قدرة المنشأة على تحقيق أرباح من نشاطها الرئيسي وهو

المبيعات ويتم احتسابها:

$$\text{نسبة مجمل الربح} = \frac{\text{مجمّل الربح}}{\text{صافي المبيعات}}$$

٤-٢- نسبة صافي ربح العمليات إلى صافي المبيعات: وتقيس هذه النسبة ربحية المنشأة بعد

أخذ مصروفات التشغيل بعين الاعتبار ويتم احتسابها:

$$\text{نسبة صافي ربح العمليات} = \frac{\text{صافي الربح قبل الفائدة و الضريبة}}{\text{صافي المبيعات}}$$

من الضروري مقارنة المؤشرين لمعرفة مدى تأثير المصاريف الإدارية والمالية على نسبة الربحية.

٤-٣- نسبة صافي الربح : تقيس ربحية المنشأة بعد الأخذ بعين الاعتبار المصروفات الأخرى والضرائب المدفوعة وفق المعادلة:

$$\text{نسبة صافي الربح} = \frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{صافي المبيعات}}$$

$$\text{٤-٤- العائد على الاستثمار} = \frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{إجمالي الأصول}}$$

تقيس هذه النسبة قدرة المنشأة على استغلال أصولها في توليد الأرباح كلما كان المعدل مرتفعاً بالنسبة لسنوات سابقة لنفس المنشأة كلما كان الأداء أفضل وتحقق أرباح جيدة.

$$\text{٤-٥- العائد على حقوق الملكية} = \frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{حقوق الملكية}}$$

إذا انخفض المعدل هذا يعني على إدارة المنشأة مراجعة سياساتها وخططها في هذا الجانب وتصحيحها.

هذه أهم المؤشرات المالية الخاصة بالقوائم المالية المتمثلة بقائمتي الدخل والمركز المالي، إلا أن المرسوم التنظيمي رقم ٤٩٠ لعام ٢٠٠٧ المتضمن النظام المحاسبي في الجمهورية العربية السورية تضمن تنظيم ما يسمى بقائمة التدفقات النقدية إضافة إلى قائمة المركز المالي والدخل، إن هذه القوائم وبما تحويه من معلومات تشكل المرآة التي تعكس نتائج الظواهر الاقتصادية الناتجة عن نشاط الوحدة الاقتصادية على مدار المدد الزمنية المالية لتعطي بذلك صورة واضحة عن أدائها وبالشكل الذي يمكن من خلاله تشخيص جوانب القوة والضعف فيها وسنورد الآن مؤشرات التحليل المالي المبنية على التدفقات النقدية من خلال مؤشرات جودة الربحية والمحددة من قبل وزارة المالية والغير معممة بعد على مؤسسات القطاع الاقتصادي الحكومي.

حيث حددت وزارة المالية المؤشرات التالية لتقييم جودة الربحية:

إن هذه المؤشرات توضح مدى أهمية ارتفاع النقدية المتحصلة من الأنشطة التشغيلية للوحدة الاقتصادية، إذ أن ارتفاع رقم صافي الدخل لا يعني بالضرورة أنها حققت تدفقاً نقدياً مرتفعاً والعكس بالعكس، إلا أنه من المعروف أنه كلما ارتفع رقم صافي التدفق النقدي التشغيلي كلما ارتفعت نوعية وجودة أرباح الوحدة الاقتصادية والعكس بالعكس وأهم هذه المؤشرات لقياس جودة الأرباح هي:

$$1- \text{مؤشر التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية} = \frac{\text{صافي التدفق النقدي أنشطة التشغيل}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

$$2- \text{مؤشر النقدية التشغيلية} = \frac{\text{صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل}}{\text{صافي الدخل}}$$

يقيس المؤشر مدى قدرة أرباح الوحدة على توليد تدفق نقدي تشغيلي صافي.

$$3- \text{مؤشر التدفق النقدي التشغيلي} = \frac{\text{صافي التدفقات من الأنشطة التشغيلية}}{\text{صافي المبيعات}}$$

يوضح مدى كفاءة سياسة الائتمان المتبعة من قبل المنشأة في تحصيل النقدية من زبائنها.

$$4- \text{نسبة التدفق النقدي إلى الخصوم المتداولة} = \frac{\text{صافي التدفق النقدي من التشغيل و الاستثمار و التمويل}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

أولاً: النتائج:

من خلال الدراسة توصلت الباحثة إلى مجموعة توصيات لتطبيق الأداء والكفاية :

* تعزيز الكادر المحاسبي في المؤسسة بعناصر كفؤة وإدخاله في الدورات التدريبية المستمرة لزيادة فاعليته.

* ضرورة إدراج تحليل النسب المالية في إفصاحاتها المالية السنوية وتفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات لمتابعة الأداء والنتائج الصادرة.

* تحديد الأهداف بدقة بما يتناسب مع خطط الدولة وعمل المؤسسات الاقتصادية.

*إعداد القوائم وفق المعايير السليمة وتبويبها بما يخدم موضوع التحليل المالي والتعاون مع الجهات الوصائية لمعالجة المشاكل والأرصدة المدورة المتراكمة لإظهار نتائج دقيقة يعتمد عليها.

*ضرورة تفسير نتائج التحليل المالي باستخدام المؤشرات بشكل شمولي وفي ظل فهم عميق لواقع وطبيعة عمل المؤسسة، ولاسيما وأنّ الحقيقة نسبية ولن تنفع صورتها بشكل جلي ومفهوم إلا بعد قراءتها في سياق الظروف والمتغيرات الداخلية والخارجية المحيطة بالمؤسسة الاقتصادية.

