المركز اليمني للدراسات الإستراتيجية
Yemeni Center for Strategic Studies

العدد
44
السنة السادسة عشرة
محرم - ربيع أول ١٤٣٣هـ
يناير - مارس ٢٠١٢م

Shawoon Alasr

شؤون العصر

مجلة فصلية - علمية - محكمة - متخصصة في القضايا السياسية والإقتصادية والعلوم الإجتماعية

- شركاء اليمن في التنمية
  أ.د/ محمد أحمد الأفندي
- النظام القانوني لتحصيل دين الضريبة في القانون اليمني د. يوسف هزاع الوافي
- الرشد الاقتصادي في استخدام الأموال في شركة مصافي عدن د. سعيد عبدالمؤمن أنعم
- مظاهر أزمة العربية في الخطاب الإعلامي المعاصر
  د. يحيى بن محمد المهدي

ملف العدد: الثورة اليمنية 3

- القوات المسلحة اليمنية وتداعيات المرحلة الراهنة
  عقيد ركن/ سمير الصبري
- الانتخابات الرئاسية المبكرة من الفكرة إلى النتيجة
  أ. أحمد عبدالغني
- حكومة الوفاق بعد الانتخابات الرئاسية ورحيل صالح وأسرته
  أ. عادل أمين
- ثورة المؤسسات .. الدوافع والآثار د. أحمد قطران
- ملامح التحولات الوطنية والديموقراطية المطلوبة في اليمن خلال الفترة الانتقالية د. عبدالله أبو الغيث
- لمن ينتمي الإرهاب في اليمن أ. منصور الأصبحي
- مستقبل الاقتصاد الاسلامي في ظل ثورات الربيع العربي
  أ. نشوان الشرعبي
- تأملات في الربيع اليمني أ. أمين صالح علي
- العدالة الإنتقالية .. الحاجة الملحة أ. عيدي المنيفي
- الثورة اليمنية في عيون الصحف والمفكرين الخليجيين
  أ. عبدالحكيم هلال
- إيران تختار اليمن ملعباً لخوض حروبها
  أ. عبد الكريم الخياطي
- الأولويات الاقتصادية لحكومة الوفاق في المرحلة القادمة د. طه الفسيل
- مسارات الاقتصاد اليمني في ظل ثورة الشباب الشعبية السلمية أ. نبيل الطيري
- تفكيك نظام الأسرة وترتيب نظام الدولة
  أ. محمد عبد الكريم الغابري

- اليمن في التقارير الدولية
- عرض كتب
- عرض رسائل علمية
- أنشطة المركز

المركز اليمني للدراسات الاستراتيجية
العدد
٤٤
السنة السادسة عشر
محرم– ربيع اول ١٤٣٣هـ
يناير – مارس ٢٠١٢م

شؤون العصر

مجلة فصلية-علمية-محكمة-متخصصة في القضايا السياسية والاقتصادية والعلوم الاجتماعية

د. سعيد عبد المؤمن انعم

الرشد الاقتصادي

(في استخدام الأموال في شركة مصافي عدن)

الرشد الاقتصادي

(في استخدام الأموال في شركة مصافي عدن)

د/ سعيد عبد المؤمن انعم *

تـوطئـة

إن القضية الجوهرية في استخدام الموارد المالية التي توضع تحت تصرف الإدارة تتمثل في كيفية الاستخدام الكفء والرشيد بما يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرسومة للمنظمة في المدى القصير والمتوسط والمدى الطويل، ويعد رأس المال ركن أساسي في العملية الإنتاجية حيث يمثل الضلع الرابع بجانب الأرض والعمل والتنظيم، ومن المعروف ان عملية تمويل المنظمة سواء عند التأسيس أو خلال حياتها الإنتاجية ليس بالأمر السهل بسبب تميز الموارد المالية بالندرة النسبية.

ولذا تبرز حاجة الإدارة لوسائل تمكن من التعرف على كيفية استخدام هذه الموارد، وهنا يمكنها استخدام التحليل المالي والنسب المالية للتحقق من الرشد في اتخاذ القرار، كما يمكن للملاك من تقييم كفاءة هذه الإدارة وحسن استخدامها للموارد، والتحليل المالي أسلوب علمي أصبح له قواعده العلمية في السنوات الأخيرة والتي تجعل منه وسيلة فعالة في معرفة مدى كفاءة الإدارة في استخدام الأموال.

كما يعد تحليل التقارير التي تصدرها الجهات الرقابية والقائمة على أساس علمي منظم ومنهجي وسيلة أخرى لتقييم أداء الإدارة ومن ثم العمل على الاستفادة من الانحرافات الايجابية وتصحيح الانحرافات السلبية بما يعمل على الرشد الاقتصادي في استخدام المورد المتاحة وتحقيق ربحية أعلى.

وشركة مصافي عدن شركات حكومية، تشرف عليها المؤسسة العامة للنفط إحدى الوحدات الاقتصادية لوزارة النفط والمعادن والتي تقوم بأعمال هامة للاقتصاد الوطني وللمواطنين من خلال تكرير النفط الخام المحلي وتغطية احتياجات السوق المحلية من المشتقات النفطية بالكميات والأوقات المطلوبة مما تقوم بإنتاجه أو استيراده.

*عميد كلية العلوم الإدارية والإنسانية -جامعة اليمن صنعاء

السنة السادسة عشر العدد ٤٤ محرم– ربيع اول ١٤٣٣هـ/ يناير – مارس ٢٠١٢م

مشكلــة الدراسة

تكمن مشكلة الدراسة في الندرة النسبية للموارد وخاصة المالية وبالتالي الحاجة المستمرة لحسن استخدامها، والتي تعرف بأنها (عدم كفاية الموارد لإشباع كل الحاجات الإنسانية بسهولة أو في وقت واحد) ([1])

أي تتمثل بفجوة الموارد نسبيا والحاجة غير المحدودة جوهر المشكلة الاقتصادية، وبالتالي جوهر مشكلة الاختيار والندرة ([2])

فرضيات الدراسة

١- ضعف كفاءة إدارة الشركة في استخدام الأموال.

٢- عدم إتباع الإدارة لسياسات مالية واضحة.

٣- ضعف عمليات المراقبة والمحاسبة.

أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

١- معرفة مدى كفاءة الإدارة اليمنية في استخدام الموارد المالية المتاحة.

٢- توضيح أهمية الموارد المالية كعنصر أساسي من عناصر الإنتاج.

٣- اقتراح حلول مناسبة لمعالجة قضية إساءة استخدام الموارد المالية إن وجدت.

صعوبة الدراسة

واجهت الباحث العديد من الصعوبات أثناء إعداد الدراسة ومنها:

١- ندرة الدراسات المتعلقة بالتحليل المالي وتطبيقاته على المنشآت الاقتصادية بالمكتبة اليمنية.

٢- عدم نشر القوائم المالية في المواقع الرسمية للمصفاة نتيجة لعدم الشفافية، مما يحد من قدرة الباحثين على التحليل والتقييم العلمي وتقديم التوصيات التي تساعد في تطوير الأداء.

٣- عدم نشر التقارير الرسمية بما يسهل الحصول عليها نتيجة لعدم الشفافية.

أهمية الدراسة

تأتي أهمية الدراسة:

- من الأهمية المتزايدة للموارد المالية في القطاعات الاقتصادية المختلفة، ومدى قدرة الإدارة في القطاع العام للدولة على حسن استخدام الموارد المتاحة.

- تسليط الضوء على تقارير الجهات الرسمية اليمنية التي توضح كيفية استخدام الموارد المالية، والاستفادة منها في تقيم أداء الإدارة الاشرافية ووضع السياسات الهادفة لتطويرها.
- تقديم دليل على مدى كفاءة الإدارة من خلال دراسة حالة شركة مصافي عدن.

منهجية الدراسة

تعتمد الدراسة على دراسة الرشد الاقتصادي في شركة حكومية بالأسلوب الوصفي ودراسة الحالة وبشكل تحليلي واستقرائي يلجا بموجبه الباحث للقوائم والبيانات المالية، والتقارير الرسمية والوثائق المختلفة المتاحة، ذات الصلة، وفهمها وتفسيرها وتحليلها ومن ثم التعقيب عليها، وتعتمد في المادة العلمية على الدراسات والمؤلفات ذات العلاقة، وتحليل البيانات المتاحة للقوائم المالية وغيرها من التقارير المالية، وتقارير الأداء عن شركة مصافي عدن، والجديد فيها الدراسة إنها تسعى لمعرفة مدى كفاءة الإدارة في شركة حكومية في استخدام الموارد المالية المتاحة لها لتحقيق أهدافها.

خطة الدراسة

تنقسم هذه الدراسة إلى:

الفصل الأول: الإطار النظري.

الفصل الثاني: الإطار العملي.

الفصل الثالث: الاستنتاجات والتوصيات.

الفصل الأول: الإطار النظري

يقدم هذا الجزء من الدراسة الخلفية النظرية الضرورية، من خلال توضيح أهمية الموارد المالية ومفهوم التحليل المالي وأهميته في تقييم كفاءة الإدارة في استخدام الأموال.

تحليل سلوك المشروع

إن تحليل سلوك المشروع يبدأ بافتراض هام هو إن المنظمة أيضا شخص متعقل ورشيد وان المبدأ الذي يحكم تصرفاته هو تحقيق أقصى ربح (٣)

الأمر الذي يفسر سلوك المشروع أو منظمة الأعمال في اختيار وسائل التمويل المختلفة التي تمكنه من تخفيض كلفة استخدام رأس المال وبالتالي رفع الكفاءة الاقتصادية إلى أقصى حد ممكن، مما يعد دليلا على سلامة التفكير الاقتصادي للإدارة ورشادة القرارات والأساليب الاقتصادية للإدارة.

فالهدف النهائي الذي تسعى إليه قرارات أي منشأة لتخصيصه لن يخرج عن دوائر معينة ألا وهي تحقيق أقصى عائد ممكن لرأسمالها (٤)

أهمية العنصر المالي في المعادلة الإنتاجية

يركز الفكر الاقتصادي على الموارد المالية باعتبارها حجر الزاوية لتقدم ونمو الدولة الاقتصادي بجانب الموارد الأخرى الأرض والعمل والتنظيم، وعدم توفر هذه الموارد بالشكل الكافي في الأوقات المناسبة سوف يكون له أثاره السلبية على قدرة المنشأة على القيام بأنشطتها وبالتالي تحقيق الأهداف التي قامت من اجلها، وإن استخدامها الاستخدام غير الكفء سيكون له نفس الأضرار عليها.

مما يستدعي تطبيق قاعدة الرشد الاقتصادي وقاعدة الكفاءة الاقتصادية عند استخدام هذه الموارد على مستوى الوحدات الاقتصادية على حدة بما ينسحب على المستوى الكلي للمجتمع(٥)

وقاعدة الكفاءة الاقتصادية تعني بصورة عامة القدرة على إنتاج أقصى كمية من السلع والخدمات المرغوبة لدى أفراد المجتمع بأقل تكلفة ممكنة مما يتطلب التوظيف الأمثل والاستخدام الأفضل لعناصر الإنتاج في النشاط الاقتصادي(٦)

أولا: مفهوم تكلفة رأس المال

يعني مفهوم تكلفة رأس المال في الفكر التمويلي ما تتكبده المنشأة من أعباء مالية في سبيل الحصول على المال اللازم لتسيير النشاط، ويعرف من جانب أخر بأنه أدنى معدل عائد ينبغي تحقيقه إذا ما أريد للمنشأة أن تقوم أو تستمر في مزاولة نشاطها بغرض الوصول بقيمتها - ممثلة في قيمة الأسهم -إلى أقصى قيمة ممكنة([٧])

إن نشاط منشآت الأعمال يتطلب إنفاق مبالغ طائلة، ما يستلزم إتباع أساليب علمية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد القرارات المالية، سواء فيما يتعلق بتقدير الأموال اللازمة، أو باستخدامها في أوجه النشاط دون تبذير أو تقتير، بما يضمن انسياب النشاط وتجنب المخاطر المالية إلى أقصى حد ممكن([٨])

ويعتبر عنصر رأس المال احد عناصر الإنتاج الأساسية، ويتمثل بأشكال متعددة، هي الأصول الإنتاجية، ورأس المال النقدي، المتمثل في حيازة النقود والأسهم والسندات، ورأس المال المتغير الذي يستخدم لتوفير الاحتياجات التشغيلية، من مواد خام، وأجور عمالة، ومصاريف أخرى([٩])

ثانيا: المشاكل الناتجة عن القصور في وظيفة تدبير الاحتياجات المالية

إن عمليات تدبير الاحتياجات المنشأة من الموارد المالية اللازمة لتغطية الاحتياجات الحالية والمستقبلية، يتطلب القيام بالعديد من الأنشطة المتكاملة والمتمثلة في وضع وصف دقيق لمختلف الأنشطة، يحدد بدقة ووضوح معالم كل نشاط من حيث بداياته واستمراره، والموارد المطلوبة لإنجازه، وانسب الوسائل التي يمكن من خلالها المفاضلة بين المصادر المتاحة لاختيار أفضلها واقلها كلفة.

ومن ثم فان القصور في وظيفة تدبير الاحتياجات المالية، سوف يؤدي إلى ظهور العديد من المشاكل التي سوف تؤثر على مقدرة الإدارة على تحقيق الأهداف المخططة، ومن ثم المقدرة على الاستمرار في السوق، وتلبية احتياجات العملاء ومنافسة المنشآت الأخرى

ثالثا: المشاكل الناتجة عن القصور في وظيفة تنمية الموارد المالية

إن القصور في وظيفة تنمية الموارد المالية، أو الافتقار إلى جهاز إداري كفؤ ورشيد، سوف يؤدي إلى الفشل في تنميتها على المدى القصير والمتوسط والطويل، ومن ثم عدم القدرة على

الوفاء بمتطلبات المنشاة للأموال الكافية للقيام بأنشطتها المختلفة، كما إن عدم الكفاءة والفاعلية في استخدامها يؤثر سلبا أيضا على أنشطتها المختلفة وعلى المردود منها

أهمية التحليل المالي

منذ أوائل القرن العشرين ظهرت مؤلفات علمية متخصصة بالعمليات الخاصة بالسيولة وترشيد عمليات التمويل الداخلي والخارجي، تلقي الضوء على كيفية تصميم السياسات المالية اللازمة لأية منشأة اقتصادية، وتطور الأمر مع أواخر ثلاثينات القرن العشرين، إلى الاتجاه نحو تقييم المنشآت من خلال تحليل البدائل الاستثمارية، وتقييمها وتخصيص الأموال بين الاستثمارات في للأصول المختلفة، وامتد يعد ذلك إلى كيفية تقييم السياسات المالية والهيكل الرأسمالي من حيث تأثيرها على ربحية المنشاة وعلى قيمتها ككل وعلى درجة المخاطرة(١٠)

أولا: {التحليل المالي}(١١)

التحليل المالي هو تلك العملية التي تساعد على تقييم مدى كفاءة المركز المالي، وتحديد الخواص التشغيلية والمالية للمنشاة من واقع البيانات المالية المتاحة وربط هذه البيانات ببعضها واستخلاص معلومات معينة تساعد في ترشيد القرارات، وهناك جهات عدة تهتم بالتحليل المالي فالداخلية منها وبصفة خاصة الإدارة المالية للمنشاة تقوم بتحليل شامل وتفصيلي بدرجة كبيرة، ويمكن من التنبؤ بالاتجاهات المالية المختلفة، وإعداد قوائم تقديرية بدقة اكبر، وإما الخارجية منها فتلك مهتمة بتحليل وتقييم الاستثمارات، ومتانة المركز المال للمنشأة وخاصة المساهمين والمقرضين.

والتحليل المالي أسلوب علمي ينبغي إتباعه أيضا لتشخيص المشكلات المالية، وتحديد العوامل المؤثرة فيها، سواء كانت مالية أو تشغيلية، مما يستدعي التمييز بين أسباب المشكلة وأعراضها بما يسهل من إيجاد الحلول لها، حيث إن الأعراض هي مؤشرات تدل على وجود تلك المشكلة وهو ما يظهره التحليل المالي باستخدام النسب.

ثانيا: بيانات التحليل المالي(١٢)

يتم التحليل المالي بشكل أساسي باستخدام البيانات الواردة في القوائم المالية للمنشآت، وهي أداة هامة تعتمد عليها الإدارة المالية في إجراء التحليلات المالية اللازمة، وتقييم كفاءة النشاط والربحية، وتتخذ القرارات المالية على أساسها، ويقصد بها تلك التقارير التي تظهر نتيجة أعمال المنشاة من ربح أو خسارة خلال فترة معينة وهي عادة سنة مالية، أو تبرز حقيقة

المركز المالي في تاريخ معين، أو توضح التدفقات النقدية المختلفة ومصادر الأموال واستخداماتها، وان طبيعة هذه البيانات تنتج قدرا كبيرا من المعلومات عن الحالة المالية، وتمكن من إجراء تحليلات أكثر دقة، وهذه القوائم هي:

- قائمة المركز المالي، التي تفصح عن المركز المالي في لحظة معينة عادة ما تكون نهاية سنة مالية.
- قائمة الدخل أو قائمة الأرباح والخسائر، وهي عبارة عن تلخيص لنتائج العمليات والأنشطة التي تمت بالمنشاة خلال فترة معينة وعادة ما تعد بشكل سنوي.
- قائمة مصادر الأموال واستخداماتها

والقوائم المالية هي عبارة عن تجميع إحصائي للعمليات التي تتم داخل منظمة الأعمال، خلال فترة زمنية معينة عادة ما تكون سنة مالية، وتبين هذه القوائم أصول والتزامات المنظمة، والإيرادات، والمصروفات، والمواد والاستخدامات

ثالثا: {أنواع التحليل المالي}([١٣])

هناك عدة أنواع من التحليل المالي وهي:

أ- تحليلات التعادل، وهو ما يمكن التعبير عنها رياضيا باستخدام البيانات المتاحة في القوائم المالية المختلفة ومن خلال إيجاد كمية وقيمة التعادل للمبيعات، والتخطيط للربحية.

ب- التحليل الحدي، والذي يعتمد في التخطيط للربحية على تقسيم تكاليف الإنتاج إلى ثابت ومتغير، ويهتم بترشيد القرارات المالية عن طريق قياس التغير الذي يطرأ على الأرباح، كمتغير تابع، بسبب ما يطرأ من تغير على المبيعات أو الأسعار، أو نصيب وحدة المنتج من التكاليف المتغيرة،

ج- تحليل مصادر الأموال واستخداماتها، والذي يقوم على تتبع حركة الأموال في تدفقاتها داخل المشروع وخارجه، من النشاط كمصدر للأموال، والاستهلاك كمصدر للنقدية

د- التحليل بالنسب المئوية، والنسبة هي علاقة ثابتة بين رقمين، ويمكن التوصل إليها من خلال البيانات التي تتضمنها القوائم المالية، عن طريقة نسبة قيم البنود المترابطة بعضها إلى البعض التمويلي أو الرأسمالي أو في نتائج النشاط أو في المركز المالي للمنشأة ككل، ومن ثم يتم المقارنة الأفقية، سواء بين منشآت مختلفة تابعة لنفس

النشاط، أو على مستوي الصناعة، والمقارنة الراسية بين مستويات ونتائج النشاط في المنشأة الواحدة من فترة لأخرى، وهذه النسب، نسب السيولة ونسب الربحية ونسب النشاط ونسب المديونية ونسب الملكية، وهو ما سيتم استخدامه في بحثنا بناء على البيانات المتوافرة.

رابعا: {المبادئ المحاسبية}

إن المبادئ المحاسبية عبارة عن قواعد عامة، تحكم عملية تطوير الأساليب المحاسبية، ويتم اشتقاقها من أهداف القوائم المالية التي تعدها منشآت الأعمال ومن المفاهيم النظرية والفروض المحاسبية([١٤])، وهذه المبادئ هي مبادئ التكلفة التاريخية، والإيراد، والمقابلة، والموضوعية والثبات، والإفصاح التام، والحيطة والحذر، والأهمية النسبية ومبدأ التوحيد وقابلية المقارنة([١٥])

التقارير الرسمية

هي عبارة عن وثائق صادرة من جهات حكومية، يخولها القانون القيام بعمليات الفحص والتدقيق في تصرفات الإدارة المختلفة، من خلال دراسة وتحليل وثائق الجهات المشمولة بالفحص، ومن ثم إصدار تقيم للأداء سنوي أو غير ذلك، متضمنا النتائج والتوصيات، ومدى الالتزام بالتشريعات واللوائح المنظمة والتوصيات التي تضمنتها التقارير السابقة.

أولاً: أهمية التقارير

تتعدد الجهات التي تقوم بعمل التقارير، كما تتنوع هذه التقارير بحسب الحاجة أو المشكلة التي استدعت القيام بعمليات الفحص والتدقيق، ومن هذه الجهات اللجان التابعة للسلطة التشريعية واللجان الوزارية للسلطة التنفيذية،

ثانيا: تقارير مجلس النواب

يعد مجلس النواب السلطة التشريعية في اليمن، وفي مجال الرقابة على وحدات القطاع الاقتصادي أوضح المشرع في اللائحة الداخلية للمجلس، كيفية القيام بهذه المهام وإعداد التقارير الخاصة.

ويتم ذلك من خلال تقارير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، حيث يحيل رئيس المجلس التقرير السنوي الخاص بالجهاز إلى اللجان المختصة بالمجلس لدراسته كل فيما يخصها، ومن

ثم تقدم هذه اللجان تقارير خاصـــة بذلك للمجلس لمناقشـــتها واتخاذ ما يراه بشـــأنها، كما إن للمجلس أو أي من لجانه طلب أي بيانات أو تقارير أخرى من الجهاز، وأن يكلفاه بفحص نشـــاط أي وحدة من وحدات القطاعين العام، وعلى الجهاز القيام بذلك دون إبطاء، وأن يضـــع تحت تصـرف المجلس أو أي من لجانه كل ما يملكه من خبرات ومسـتندات وبيانات تمكنهما من أداء واجبهما في هذا المجال([١٦])

ثالثا: تقارير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة

من أهم التقارير التي تعد عن وحدات القطاع الاقتصـادي-ومنها شـركة مصـافي عدن موضـع دراستنا هذه تلك الصادرة عن الجهات الرقابية والتي تتميز بالحرفية والتخصص والاستمرارية، ويتكفل بذلك في اليمن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

ويعد الجهاز هيئة رقابية عليا مسـتقلة ذات شـخصـية اعتبارية، وخوله القانون ممارسـة الرقابة المالية بشـقيها المحاسـبي والنظامي، والرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة، والرقابة القانونية وتقييم الأوضاع القانونية والتنظيمية([١٧])

وتـــأتي الحاجة إلى الأجهزة الرقابية المالية العليا نتيجة لاتساع الدولة في العصر الحديث، وكبر رأس المال الوطني، وظهور الحاجة إلى تسيره والحفاظ عليه من السرقة والإهمال وسوء الاستخدام، ولهذا تم انشأ هذه الأجهزة([١٨])

وبشـــأن إعداد التقارير المالية فان على الجهاز أن يعد تقارير بنتائج مراجعة الميزانيات، والقوائم والحسابات الختامية للوحدات الاقتصادية، ويرسلها للجهات المختصة متضمنة رأيه فيما إذا كانت تعبر عن حقيقة المركز المالي، وعن نتائج الأعمال وآي ملاحظات أو تحفظات أخرى([١٩])

الفصل الثاني: الإطار العملي

تعد مصـفاة عدن من المنشـآت الصـناعية الكبيرة من حيث مسـاحة الأرض وحجم الأموال المسـتخدمة في نشـاطها، والأيدي العاملة الكبيرة التي تقوم بهذا الأنشـطة، حيث تركز الحكومة على هذه المصـفاة إلى جانب مصـفاة أصـغر حجما في مأرب، من اجل تكرير المشـتقات النفطية التي يحتاجها السوق، واستيراد المتبقي من الخارج، في ظل ارتفاع كلفة هذه المشتقات، وتحمل الخزانة العامة مبالغ كبيرة سـنويا كدعم لهذه المشـتقات والمتمثل في الفرق بين سـعره العالمي وسعر البيع في السوق.

أهمية الموارد المالية للمصفاة

مثل ما هو الحال في آية منشـأة إنتاجية فأن مصـفاة عدن تعتمد على الموارد المالية للقيام بالعمليات الإنتاجية، من خلال شراء المواد الخام، ودفع أجور العمال، وسداد الالتزامات القانونية للدولة.

هذه الموارد تأتي من مصادر متعددة هي المبيعات، والقروض، إضافة لبند الهبات والتي تمثل مصدرا غير متجدد واستثنائي، وسيتم التركيز على هذه البنود بشكل تفصيلين من خلال القوائم المالية المتاحة ومن خلال التقارير الرسمية المتاحة، باعتبارها وثائق ذات قيمة ومن جهات ذات اختصاص.

أولا: التحليل المالي

يتم التحليل المالي من خلال اسـتخدام البيانات الواردة في القوائم المالية للمنشـآت وهي أداة هامـة تعتمد عليها الإدارة المـالية في إجراء التحليلات المـالية اللازمـة، وتقييم كفاءة النشـاط والربحية، وتتخذ القرارات المالية على أسـاسـها، وسـنسـتخدم مجموعة من المعادلات لإجراء عمليات التحليل والمقارنة.

وسنستخدم ايضـا في عملية التحليل المالي لمصـافي عدن -موضـع دراسـتنا هذه-قوائم مالية مراجعة ومعتمدة من الجهاز المركزي للرقابة والمحاسـبة، كما سـيتم اسـتخدام التحليل بمقارنة السنوات بعضها البعض، لتقييم كفاءة أداء إدارة المصفاة.

١-تحديد صافي رأس المال العامل

تقاس السيولة هنا بمدى قدرة المصفاة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل، عند استحقاقها حيث تشير إلى سهولة دفع الالتزامات، كما يشير صافي رأس المال العامل إلى مستوى السيولة بشكل عام وهو يفيد في الرقابة الداخلية حيث يمثل الحد الأدنى من السيولة المراد توافرها.

وسوف نستخدم في قياس السيولة بالبيانات الواردة في القوائم المالية المتاحة الخاصة بالمصفاة خلال الأعوام ٢٠٠١- ٢٠٠٦، ٢٠٠٨- ٢٠٠٩(٢٠)

صافي رأس المال العامل= مجموع الأصول المتداولة – مجموع الخصوم المتداولة

٢٠٠١=٧٤,٧٥٤,٤٩٥,٢٦٢- ٧٣,٠٤١,٥١٨,٥٩٣=١,٧١٢,٩٧٦,٦٦٩

٢٠٠٢=١٠٣,١٢٨,٢٨٩,١٧٤- ١,١,٣٥٣,٣٨٩,٤٩٨=١,٧٧٤,٨٩٩,٦٧٦

٢٠٠٣=١٢٧,٦٨١,٦٧٨,٤٠٢- ١٢٥,٧٠٧,٩٢٦,٤٤٨=١,٩٧٣,٧٥١,٩٥٤

٢٠٠٤=١٥٧,٧٦٣,٧٩٧,٨٣٣- ١٥٥,٩١٩,٢٧٦,٦٩١= ١,٨٤٤,٥٢١,١٤٢

٢٠٠٥=٧١,٦٦٩,١٥٥,٢٠٤- ٦٩,٥٨١,٩٧٢,٦٢٠= ٢,٠٨٧,١٨٢,٥٨٤

٢٠٠٦=٢٨٧,٠٢٢,١١٩,١٣٥- ٢٨٢,١٨٩,٩١١,٦١٧= ٤,٨٣٢,٢٠٧,٥١٨

٢٠٠٧= لم تتوافر عنها بيانات

٢٠٠٨=٣٧٩,٥٣٦,٥٥٨,٧٨٩- ٣٦٧,١٨١,٩٦٣,٦٥٤= ١٢,٣٥٤,٥٩٥,١٣٥

٢٠٠٩=٤٢٥,٦٤٥,٥٧٠,٤٥٣- ٤٠٣,٦٨٥,٤٥٥,٤٥٥= ٢١,٩٦٠,١١٤,٩٩٨

ومن خلال قياس السيولة للأعوام أعلاه يتضح إن هناك نمو في صافي رأس المال العامل، يتماشى مع نمو الخصوم المتداولة عدى الأعوام ٢٠٠٢، ٢٠٠٩ وقد حققت نسبة نمو سالبة في العام ٢٠٠٥ ويرجع ذلك انخفاض رصيد حسابات مستحقة الاستلام والمدفوعة مقدما، ورصيد الدائنون وحسابات مستحقة الدفع ثم عودتها إلى الارتفاع مجددا

جدول رقم (١) نسبة نمو صافي رأس المال العامل مقارنة بنسبة نمو الخصوم المتداولة

العام	نسبة نمو صافي رأس المال العامل	نسبة نمو الخصوم المتداولة
٢٠٠٢	%٣,٦	%٣٩
٢٠٠٣	%٢٤	%٢٤
٢٠٠٤	%٢٤	%٢٤
٢٠٠٥	- %٥٥	- %٥٥
٢٠٠٦	%٣٠١	%٣٠١
٢٠٠٩	%١٢٢	%٩٩

٢-نسبة التداول:

نسبة التداول أو نسبة السيولة والتي تقيس قدرة المصفاة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل وتتم من خلال قسمة مجموع الأصول المتداولة على الخصوم المتداولة.

وسوف نستخدم في تحديد نسبة التداول بالبيانات الواردة في القوائم المالية المتاحة الخاصة بالمصفاة خلال الأعوام ٢٠٠١- ٢٠٠٦، ٢٠٠٨، ٢٠٠٩([٢١])

$$\text{نسبة التداول} = \frac{\text{مجموع الاصول المتداولة}}{\text{مجموع الخصوم المتداولة}}$$

$$2001 = \frac{74,754,495,262}{73,041,518,593} = 1,023$$

$$2002 = \frac{103,128,289,174}{101,353,389,498} = 1,018$$

$$2003 = \frac{127,681,678,402}{125,707,926,448} = 1,016$$

$$2004 = \frac{157,763,797,833}{155,919,276,691} = 1,011$$

$$2006 = \frac{287,022,119,135}{282,189,911,617} = 1,017$$

$$2005 = \frac{71.669.155.204}{69.581.972.620} = 1,029$$

$$2007 = \frac{*}{*} \text{ لم تتوافر عنها بيانات}$$

$$2008 = \frac{379,536,558,789}{367,181,963,654} = 1,033$$

$$2009 = \frac{425,645,570,453}{403,685,455,455} = 1,054$$

وهذه النسبة يمكن أن تكون مقبولة إذا كانت المصفاة قادرة على التنبؤ بالتدفقات المالية، فالنسبة المعيارية للسيولة تساوي(٢)([٢٢])

وهذا يثبت صحة الفرضية الأولى بضعف كفاءة الإدارة باستخدام الأموال.

٣-نسبة السيولة السريعة

ويتم تحديد نسب السيولة السريعة من خلال استبعاد المخزون من الأصول المتداولة والتي تعد اقل سيولة، وسوف نستخدم في تحديد السيولة السريعة بالبيانات الواردة في القوائم المالية المتاحة الخاصة بالمصفاة خلال الأعوام ٢٠٠١- ٢٠٠٦، ٢٠٠٨، ٢٠٠٩(٢٣)

$$\text{نسبة السيولة السريعة} = \frac{\text{الاصول المتداولة – المواد المخزونة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

$$\mathbf{2001 = \frac{19,842,925,635 - 74,754,495,262}{73,041,518,593} = 0,752}$$

$$\mathbf{2002 = \frac{21,959,540,728 - 103,128,289,174}{101,315,389,498} = 0,801}$$

$$\mathbf{2003 = \frac{22,137,406,471 - 127,681,678,402}{125,707,926,448} = 0,840}$$

$$\mathbf{2004 = \frac{21,683,759,949 - 157,763,797,833}{155,919,276,691} = 0,873}$$

$$\mathbf{2005 = \frac{27,295,867,387 - 71,669,155,204}{69,581,972,620} = 0,638}$$

$$\mathbf{2006 = \frac{46,013,659,993 - 287,022,119,135}{282,189,911,617} = 0,854}$$

$$\mathbf{2007 = \frac{*}{*}}$$ **لم تتوافر عنها بيانات**

$$\mathbf{2008 = \frac{48,126,786,818 - 379,536,558,789}{367,181,963,654} = 0,903}$$

$$\mathbf{2009 = \frac{74,964,726,084 - 425,645,570,453}{403,685,455,455} = 0,867}$$

والنسبة المعيارية للسيولة السريعة تساوي واحد أو أكثر(٢٤)، مما يعني إن هذه النسب التي حققتها المصـــفاة هي اقل من واحد، ومن ثم تعد غير مقبولة مما لا يمكن المصـــفاة من الوفاء، بالتزاماتها المالية، وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى بضعف كفاءة إدارة الشركة في استخدام الأموال.

٤-نسبة إجمالي هامش الربح:

يتم تحليل الربحية باستخدام قائمة الدخل، بحيث يتم احتساب كل بند من بنودها إلى المبيعات، وهنا يتم توضيح العلاقة بين إجمالي هامش الربح والمبيعات، ومن ثم المقارنة بين عدة سنوات بياناتها متاحة للباحث، وسوف نستخدم في تحديد نسبة إجمالي هامش الربح بالبيانات الواردة في القوائم المالية المتاحة الخاصة بالمصفاة خلال الأعوام ٢٠٠١- ٢٠٠٦، ٢٠٠٨،٢٠٠٩(٢٥)

$$\text{نسبة اجمالي هامش الربح} = \frac{\text{الربح الصافي قبل الضرائب}}{\text{المبيعات}}$$

$$2001 = \frac{545,041,796}{184,110,383,910} = 0,00296$$

$$2002 = \frac{394,898,559}{210,468,740,915} = 0,00187$$

$$2003 = \frac{504,069,267}{281,004,279,986} = 0,00179$$

$$2004 = \frac{836,804,301}{378,785,895,224} = 0,00221$$

$$2005 = \frac{1,293,992,975}{574,580,929,190} = 0,0225$$

$$2006 = \frac{1,402,208,845}{802,392,880,984} = 0,0175$$

$$2007 = \frac{*}{*} \text{ لم تتوافر عنها بيانات}$$

$$2008 = \frac{1,746,845,490}{1,155,095,495,075} = 0,00151$$

$$2009 = \frac{4,948,282,330}{770,863,986,722} = 0,00647$$

ويلاحظ هنا إن نسبة إجمالي هامش الربح كانت منخفضة جدا في الأعوام ٢٠٠١ و ٢٠٠٢ و٢٠٠٣ و٢٠٠٤ حيث تراوحت بين ٠,٠٠١٨إلى اقل من ٠,٠٠٣ فقط ثم ارتفعت في الأعوام ٢٠٠٥ ٢٠٠٦ بحيث بلغت ١٨% و١٣% ثم عادت إلى الانخفاض ووصلت عام ٢٠٠٨ ٠,٠٠١٥ و٠،٠٠٦ وهو ما يعطي مؤشرا على انخفاض كفاءة الإدارة وقدرتها على زيادة الأرباح وتحقيق نسبة نمو تتناسب مع زيادة المبيعات التي تزداد قيمتها سنويا ولم تنخفض إلا في العام٢٠٠٩، وبالتالي يثبت صحة الأولى بضعف كفاءة إدارة الشركة في استخدام الأموال.

٥-معدل العائد على الأصول:

تقاس كفاءة الأصـول في تكوين الأرباح، وكلما زادت هذه النسـبة وارتفعت سـنويا، كلما دل ذلك على كفاءة اسـتخدام هذه الأصـول في العملية الإنتاجية، وسـنسـتخدم في تحديد معدل العائد على الأصـــول بالبيانات الواردة في القوائم المالية المتاحة للمصـــفاة للأعوام ٢٠٠١- ٢٠٠٦، ٢٠٠٨،٢٠٠٩(٢٦)

$$\text{معدل العائد على الاصول} = \frac{\text{الارباح الصافية بعد الضرائب}}{\text{مجموع الاصول}}$$

$$\mathbf{2001 = \frac{355,277,167}{82,986,144,173} = 0,00428}$$

$$\mathbf{2002 = \frac{256,684,063}{112,016,467,908} = 0,00229}$$

$$\mathbf{2003 = \frac{327,645,024}{136,659,543,666} = 0,00240}$$

$$\mathbf{2004 = \frac{543,922,796}{166,831,563,862} = 0,00326}$$

$$\mathbf{2005 = \frac{841,095,434}{82,966,490,299} = 0,00101}$$

$$\mathbf{2006 = \frac{911,435,749}{289,268,136,144} = 0,00315}$$

$$\mathbf{2007 = \frac{*}{*}}$$ **لم تتوافر عنها بيانات**

$$\mathbf{2008 = \frac{1,135,449,568}{422,266,775,601} = 0,00269}$$

$$\mathbf{2009 = \frac{3,216,383,514}{465,021,256,587} = 0,00691}$$

من خلال هذه النسـب يتضـح إنها كانت أربعة في الألف عام ٢٠٠١م ثم انخفضـت إلى اثنين في الألف في الأعوام ٢٠٠٢ ــ ٢٠٠٣، ثم ارتفعت إلى ثلاثة في الألف عام ٢٠٠٤ثم انخفضـت إلى واحد في الألف عـام ٢٠٠٥ وعـادت للارتفـاع إلى ثلاثـة في الإلف عـام ٢٠٠٦ ثم عـاودت للانخفـاض عـام ٢٠٠٨ لمـا يقـارب الثلاثـة في الألف أمـا عام ٢٠٠٩ فقد ارتفع معدل العائد على الأصـــول لما يقارب الســـبعة في الألف، ويلاحظ هنا التذبذب الواضـــح في هذا المعدل مما يعني ضعف كفاءة الإدارة في استخدام الأصول، وهذا يثبت صحة الفرضية الأولى بضعف كفاءة إدارة الشركة في استخدام الأموال.

٦-معدل العائد على حقوق الملكية:

يتم قياس معدل العائد على حقوق الملكية من خلال صـــافي الربح بعد الضـــرائب الوارد في قائمة الدخل وحقوق الملكية الواردة في الميزانية العمومية للمصـفاة والمقارنة بسـنوات متعددة لمعرفة مدى التغير في هذه النسـبة، وسـوف نسـتخدم في تحديد معدل العائد على حقوق الملكية بالبيانات الواردة في القوائم المالية المتاحة الخاصـة بالمصـفاة خلال الأعوام ٢٠٠١- ٢٠٠٦، ٢٠٠٨،٢٠٠٩(٢٧)

$$\text{معدل العائد على حقوق الملكية} = \frac{\text{الارباح الصافية بعد الضرائب}}{\text{صافي حقوق الملكية}}$$

$$2001 = \frac{355.277.163}{9.944.625.580} = 0,0357$$

$$2002 = \frac{256,684,063}{10,663,078,410} = 0.0241$$

$$2003 = \frac{327.645.024}{11.248.617.218} = 0,0291$$

$$2004 = \frac{543.922.796}{11.913.287.171} = 0,0457$$

$$2005 = \frac{841.095.434}{13.384.517.678} = 0,0628$$

$$2006 = \frac{911.435.749}{16.078.224.527} = 0,0567$$

2007 = $\frac{*}{*}$ لم تتوافر عنها بيانات

$$2008 = \frac{1.135.449.568}{55.084.811.947} = 0,0206$$

$$2009 = \frac{3.216.383.514}{61.335.801.132} = 0,0524$$

من خلال هذه النســـب يتضـــح إنها كانت٣% عام٢٠٠١م ثم انخفضـــت إلى٢% في الأعوام٢٠٠٢–٢٠٠٣ ثم ارتفعت إلى٤% عام٢٠٠٤ وارتفعت إلى٦% عام٢٠٠٥ وكذا عام٢٠٠٦ ثم انخفضـــت عام٢٠٠٨ لما يقارب٢% أما عام٢٠٠٩ فقد ارتفع معدل العائد على حقوق الملكية إلى٥%، ويلاحظ هنا التذبذب الواضـــح في هذا المعدل مما يعني ضـــعف كفاءة الإدارة في تحقيق معدل ينمو سنويا في هذا المجال، وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى بضعف كفاءة إدارة الشركة في استخدام الأموال.

٧-معدل دوران المخزون:

حيث يتم قياس سيولة المخزون للمصفاة من خلال المقارنة لسنوات متعددة بقسمة تكلفة البضاعة المباعة على المخزون وهي البيانات التي تتوافر في قائمة الدخل والميزانية العمومية

وسوف نستخدم في تحديد معدل دوران المخزون بالبيانات الواردة في القوائم المالية المتاحة الخاصة بالمصفاة خلال الأعوام ٢٠٠١- ٢٠٠٦، ٢٠٠٨،٢٠٠٩([٢٨])

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{قيمة المبيعات}}{\text{قيمة المخزون}}$$

$$\mathbf{2001 = \frac{184,110,383,910}{19,842,925,635} = 9,278}$$

$$\mathbf{2002 = \frac{210,468,740,915}{21,959,540,728} = 9,854}$$

$$\mathbf{2003 = \frac{281,004,279,986}{22,137,406,471} = 12,693}$$

$$\mathbf{2004 = \frac{378,785,895,224}{21,683,759,949} = 17,468}$$

$$\mathbf{2005 = \frac{574,580,929,190}{27,295,877,387} = 20,061}$$

$$\mathbf{2006 = \frac{802,392,880,984}{46,013,659,993} = 17,438}$$

2007 = $\frac{*}{*}$ لم تتوافر عنها بيانات

$$\mathbf{2008 = \frac{1,155,095,495,075}{48,126,786,818} = 24}$$

$$\mathbf{2009 = \frac{770,863,986,722}{74,964,726,084} = 10,283}$$

من خلال هذه النسب يتضح إن معدل دوران المخزون ينمو باضطراد سنويا خلال الأعوام ٢٠٠١- ٢٠٠٥ ثم انخفض عام٢٠٠٦ ليعاود الارتفاع عام ٢٠٠٨ ثم عاود الانخفاض عام٢٠٠٩ وهو ما يعني ضعف كفاءة الإدارة في هذا المجال وما يترتب عليه من تراكم المخزون وبالتالي التأثير على الربحية، وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى بضعف كفاءة إدارة الشركة في استخدام الأموال.

٨-متوسط فترة التحصيل:

وهي التي تعبر عن متوسط عمر المدينين بما يؤدي لتقييم سياسات الائتمان والتحصيل المتبعة مع عملاء المصفاة، وسوف نستخدم في تحديد متوسط فترة التحصيل بالبيانات الواردة في القوائم المالية المتاحة الخاصة بالمصفاة خلال الأعوام ٢٠٠١- ٢٠٠٦، ٢٠٠٩،٢٠٠٨([٢٩])

$$\text{متوسط فترة التحصيل} = \frac{\text{المديونية}}{\frac{\text{المبيعات السنوية}}{360}}$$

$$2001 = \frac{52,983,526,880}{\frac{184,110,383,910}{360}} = 104\text{يوم}$$

$$2002 = \frac{79,012,714,852}{\frac{210,468,740,915}{360}} = 135\text{يوم}$$

$$2003 = \frac{103,066,166,605}{\frac{281,004,279,986}{360}} = 132\text{يوم}$$

$$2004 = \frac{131,633,614,107}{\frac{378,785,895,224}{360}} = 125\text{يوم}$$

$$2005 = \frac{39,654,661,202}{\frac{574,580,929,190}{360}} = 25\text{يوم}$$

$$2006 = \frac{233,552,223,039}{\frac{802,392,880,984}{360}} = 105\text{يوم}$$

$$2007 = \overset{*}{—} \text{ لم تتوافر عنها بيانات}$$

$$2008 = \frac{313,463,466,930}{\frac{1,155,095,495,075}{360}} = 98\text{يوم}$$

$$2009 = \frac{337,443,955,021}{\frac{770,863,986,722}{360}} = 158\text{يوم}$$

ويلاحظ إن أعلى متوسط تحصيل للمديونية كانت مائة وثمانية وخمسون يوما عام٢٠٠٩ وأدنى متوسط كان خمسة وعشرين يوما عام ٢٠٠٥، وهو ما يعني قلة الاهتمام بتحصيل المديونية الأمر الذي يؤثر على مقدرة المصفاة على سداد مديونياتها للغير، وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى بضعف كفاءة إدارة الشركة في استخدام الأموال.

٩-نسبة المديونية:

يشـــير وضـــع المديونية إلى مدى الاعتماد على الغير في تســـير النشـــاط الإنتاجي وتحقيق الربحية، والقدرة على الوفاء بهذا المديونية والالتزامات الناتجة عنها، وســـنســـتخدم في تحديد نسبة المديونية ببيانات القوائم المالية المتاحة الخاصة بالمصفاة خلال الأعوام ٢٠٠١- ٢٠٠٦، ٢٠٠٨،٢٠٠٩(٣٠)

$$\text{نسبة المديونية} = \frac{\text{اجمالي الديون الجارية}}{\text{مجموع الاصول}}$$

$$\mathbf{2001} = \frac{\mathbf{73.041.518.593}}{\mathbf{82,986,144,173}} = \mathbf{88\%}$$

$$\mathbf{2002} = \frac{\mathbf{101,353,389,498}}{\mathbf{112,016,467,908}} = \mathbf{90\%}$$

$$\mathbf{2003} = \frac{\mathbf{125,707,926,448}}{\mathbf{136,956,543,666}} = \mathbf{92\%}$$

$$\mathbf{2004} = \frac{\mathbf{155,919,276,691}}{\mathbf{166,831,563,862}} = \mathbf{93\%}$$

$$\mathbf{2005} = \frac{\mathbf{69,581,972,620}}{\mathbf{82,966,490,299}} = \mathbf{84\%}$$

$$\mathbf{2006} = \frac{\mathbf{282,189,911,617}}{\mathbf{298,268.136,144}} = \mathbf{95\%}$$

$$\mathbf{2007} = \frac{*}{*}$$ **لم تتوافر عنها بيانات**

$$\mathbf{2008} = \frac{\mathbf{367,181,963,654}}{\mathbf{422,266,775,601}} = \mathbf{87\%}$$

$$\mathbf{2009} = \frac{\mathbf{403,685,455,455}}{\mathbf{465,021,256,587}} = \mathbf{87\%}$$

ويلاحظ إن أعلى نســـبة للمديونية بلغت ٩٥% عام٢٠٠٦ وأدنى نســـبة كانت ٨٤% عام ٢٠٠٥، وهو ما يعني إنها أصبحت تقارب قيمة الأصول، الأمر الذي يعني السماح بوصولها إلى مســتويات عالية تؤثر على مقدرة المصــفاة على تحصــيلها بســهولة ومن ثم ســداد مديونياتها للغير، وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى بضعف كفاءة إدارة الشركة في استخدام الأموال.

ثانيا: تقارير اللجان البرلمانية:

تورد التقارير البرلمانية العديد من الملاحظات سواء منها ما يخص مصفاة عدن بشكل مباشر أو منها ما يتعلق بالوحدات الاقتصادية الحكومية والمصفاة واحدة منها، ونورد من ذلك ما يلي:

١- يوصي تقرير اللجنة البرلمانية لمشاريع الموازنات بما يلي:

- **في العام المالي٢٠٠٦م، اعتماد مبدأ الكفاءة والنزاهة في تعين القائمين على أداء الوحدات الاقتصادية لإدارة أموال تلك الوحدات وتوظيفها التوظيف الاقتصادي السليم([٣١])**
- **وفي العام المالي٢٠٠٧م بالإسراع في إجراء التحاسب بين وزارة المالية والمؤسسة اليمنية للنفط والغاز والمؤسسة العامة للكهرباء، وذلك لتفادي تراكم أرصدة المديونيات والنتائج المترتبة على ذلك، وكذا معالجة المديونية المتراكمة من سنوات سابقة للمؤسسات الخدمية والإنتاجية لدى الغير والتي لم تتخذ الحكومة بشأنها الإجراءات القانونية التي تكفل تحقيق هذه المديونية، وموافاة المجلس بنتائج أعمال اللجان المشكلة لمعالجة الديون المتراكمة لدى الغير لعدد من المؤسسات وذلك خلال فترة لا تتجاوز الربع الأول من عام٢٠٠٧م([٣٢])**
- **في العام المالي٢٠٠٨م بإيجاد إدارة كفؤة والعمل بمبدأ الكفاءة الاقتصادية في الوحدات الاقتصادية بما يمكنها من تنمية موارده الذاتية وتحقيق فوائض في أنشطتها الجارية لزيادة حصة الحكومة من فائض الأرباح ورفع نسبة مساهماتها في تمويل نفقاتها الاستثمارية وخفض نسبة اعتماده على القروض الجارية([٣٣])**

ويلاحظ انه قد تكررت التوصية بإيجاد إدارة كفؤة للوحدات الاقتصادية ومن خلال التحليل المالي الذي قمنا به في إطار هذه الدراسة توصلنا للاتي:

- **تذبذب نسبة إجمالي هامش الربح سنويا، كما إنها منخفضة.**
- **تذبذب معدل العائد على الأصول سنويا.**
- **تذبذب معدل العائد على حقوق الملكية سنويا.**
- **تذبذب معدل دوران المخزون سنويا.**

وهو ما يثبت قلة كفاءة الإدارة وضعف رشادتها في استخدام الموارد بما يحقق الأهداف التي أنشئت من اجلها هذه الوحدة الاقتصادية.

٢- يظهر تقرير اللجنة الخاصة المكلفة بدراســـــــة الحسابات الختامية للموازنات للأعوام المالية:

- إن التجـاوز في بنـد الفوائـد والعمولات بلغ (٢,٧٢٥,٠٧٢,٠٠٠) ريـال بنســبـة (٧٧٤٦%) من الربط المعتمد البالغ(٣٥,١٧٩,٠٠٠) ريال والسـبب الرئيسـي لهذا التجاوز تحميل حســابات الســنة بمبلغ (٢,٣٤٣,٥١٦,١٧٢) ريال مقابل غرامات تـأخير ســداد المـديونيـات لصــالح بعض الشــركـات الأجنبيـة وبلغ رصــيـدهـا في٢٠٠٥/١٢/٣١م (٢٢,٩٧٥,٦١٨,٣٢٢) ريـال، وترى اللجنـة أن عـدم قـدرة الشـركة على سـداد التزاماتها وتحملها هذه المبالغ الضـخمة كغرامات تأخير السـداد يؤكد تدهور الأوضاع المالية للشركة والحاجة إلى تقييم وتقويم أوضاعها.

ويتوافق رأي اللجنـة البرلمـانيـة مع مـا تم التوصــل إليـه في التحليل المـالي فخلال الأعوام ٢٠٠١- ٢٠٠٥ كانت نسـبة نمو صــافي رأس المال العامل عام٢٠٠٢ تقل ٣٥,٤% عن نمو الخصــوم المتداولة، ثم تســاوت في الاعوام٢٠٠٤، ٢٠٠٥ مما يعني بقاء الفجوة عام٢٠٠٢.

٣- كما إن نســبة نمو الســيولة خلال الأعوام٢٠٠١- ٢٠٠٥ كانت اقل من اثنين في المائة وكما ســبق القول إن هذه النســبة يمكن أن تكون مقبولة إذا كانت المصــفاة قادرة على التنبؤ بالتدفقات المالية، حيث إن النسبة المعيارية للسيولة تساوي اثنين، ولكن الواضح إن إدارة المصــفاة غير قادرة على تخطيط الســيولة بالشــكل الذي يمكنها من ســداد التزاماتها للغير مما كبدها هذه الغرامات، وهو ما يثبت صـحة فرضـية عدم إتباع الإدارة لسياسات مالية واضحة.

وقد كانت نسـبة السـيولة السـريعة في هذه الأعوام اقل من واحد في المائة، والنسـبة المعيارية للسـيولة السريعة المفروض أن تسـاوي واحد أو أكثر، وبالتالي فان ما حققتها المصــفاة جعلها غير قادرة على الوفاء بالتزاماتها المالية، كما لا يتم معاملة الشــركات الأجنبية التي يتم الاســتيراد منها بالمثل حين تخل بنصــوص العقود المبرمة بينها وبين المصافي.

جدول رقم (٢) غرامات التأخير

البيان	المبالغ بالريال
التزامات تجاه الشركات الأجنبية المستورد منها المشتقات النفطية	٢٢,٩٧٥,٦١٨,٣٢٢
غرامات تأخير السداد	٢,٣٤٣,٥١٦,١٧٢
المسدد من غرامات التأخير خلال العام	٥٩٥,٢٩٥,٤٠٣
ديون الشركة لدى الغير (شركات أجنبية)	٣٨,٦٠٨,٤٨٩,٤١١
غرامات (فوائد) مقبوضة من الشركات الأجنبية	غير محصلة

المصدر: تقرير اللجنة الخاصة المكلفة بدراسة الحسابات الختامية للموازنات للعام المالي٢٠٠٥م، ص٣١

وقد توصلنا في التحليل المالي إلى إن متوسط تحصيل للمديونية كانت١٠٤ يوم يوما عام٢٠٠١ وارتفعت إلى١٣٥ يوم عام٢٠٠٢ ثم انخفضت إلى١٣٢ يوم عام٢٠٠٣ ثم إلى١٢٥ يوم عام٢٠٠٤ وأدنى متوسط كان خمسة وعشرين يوما عام٢٠٠٥، وهو ما يعني قلة الاهتمام بتحصيل المديونية الأمر الذي يؤثر على مقدرة المصفاة على سداد مديونياتها للغير، وبالتالي الإضرار بمصالح المصفاة.

كما توصلنا في التحليل المالي إلى إن نسبة المديونية خلال الأعوام٢٠٠١- ٢٠٠٥ قد تراوحت بين٨٨% - ٩٣% وبالتالي وصلت إلى مستويات عالية وأصبحت تقارب قيمة الأصول، مما اثر على مقدرة المصفاة على تحصيلها بسهولة ومن ثم سداد مديونياتها للغير، وبذا يكون التحليل المالي واستخدام النسب قد توصل إلى نفس النتيجة التي توصلت إليها التقارير البرلمانية ومنها:

- عدم التقيد بالقوانين واللوائح النافذة وعدم ترشيد الإنفاق، مثال ذلك شراء سيارات بالأمر المباشر بقيمة (١١٩,٨١٨,٩٠٥) ريال إضافة إلى وجود نقص في عمليات الشراء التي تنفذها الشركة وعدم استكمال الإجراءات القانونية بشأنها أو المصادقة عليها من قِبل لجنة المشتريات، أعلاها سقفاً شراء وحدات قياس الكثافة بمبلغ (١٩,١٦٩,٢١٤) ريال، ومن وجهة نظر الباحث فان هذا يعني ضعف المساءلة والمحاسبة ما يعطي للإدارة اليد الطولى باستخدام الأموال والاستهلاك الترفي في الوقت الذي هي بحاجتها للأنشطة الإنتاجية.

- تنفيذ عدد من المشـروعات في ظل وجود قصـور في الدراسـات المتعلقة بها وتنفيذها خارج إطار الموازنة منها مشروع تشبيك المصفاة والمنفذ بالمخالفة لقانون المزايدات والمناقصات.
- تحميل الشـركة قيمة المواد المفقودة في كمية المواد المسـتوردة من الخارج فبدلاً من قيدها كالتزامات على المورد والمطالبة بقيمتها يتم إقفالها في حسـاب التكاليف ضـمن صـرفيات العام دون المطالبة بالتعويضـات عنها من الشـركات الموردة وذلك بالمخالفة لقانون المناقصـات والمزايدات والمخازن وبلغت قيمة المواد التي لم تصـل إلى مخازن الشـركة (٤٣,٩٣٤,٦٦٧) ريال وقد شـكلت أعلى نسـبة في التجاوز (١٠٢٦%) عن الربط المعتمد في الموازنة.

ويمثل هذا التصـرف من وجهة نظر الباحث دليلا على ضـعف الرشـد الاقتصـادي وهدارا للموارد المالية، وضعف المساءلة والمحاسبة.

٤- يظهر تقرير اللجنة المكلفة بدراسـة الحسابات الختامية للموازنات لعام٢٠٠٦م:([٣٤])

- عدم تنفيذ المشاريع التي تخص الشركة ضمن الخطة الخمسية الثالثة٢٠٠٦-٢٠١٠م والتي قدرت كلفتها بحوالي (٥٥,٣) مليار ريال منها مبلغ (٥٠) مليار ريال لمشروع تحـديـث المصـــفـاة حيـث تم الربط بموازنـة٢٠٠٦م لتنفيـذ المرحلـة الأولى بمبلغ (٣,٦١٤,٠٧٤,٠٠٠) ريـال بينما المنفذ الفعلي لم يتجاوز مبلغ (٣٥٠,١٧٦,٩٨٣) ريال فقط بنسـبة ضـئيلة لا تتعدى (٩,٧%) من الربط المعتمد بالموازنة، الأمر الذي يعطي مؤشـــراً على عدم إمكانية تنفيذ المشـــاريع المخططة خلال ما تبقى من عمر الخطة وذلك نظراً لعدم مراعاة مدى قدرة الشركة على التمويل من عدمه وخاصة في ظل عدم مساهمة الحكومة في تمويل هذه المشاريع.

ومن وجهة نظر الباحث فان هذا يثبت ضـــعف السـياسـات المالية والنقدية أو عدم وجودها بحيث لا يتم القيام بالمشـاريع المخططة وفي الوقت نفسـه القيام بمشـاريع خارج الموازنة وبدون مناقصات مثل مشروع تشبيك المصفاة، وهو ما يثبت صحة فرضية عدم إتباع الإدارة لسياسات مالية واضحة.

- انخفاض كميات النفط الخام المكررة عام٢٠٠٦م بمقدار (٣٠٦,١٣٢) طن متري وبنسبة (٩,٤١%) مقارنة بعام٢٠٠٥م، بينما زادت مشتريات المشتقات النفطية من الخارج بكمية قدرها (٥٧٣,٦٤٩) طن متري وبنسبة (٢٠,٦٤%) مقارنة بعام٢٠٠٥م.

ومن وجهة نظر الباحث فان ذلك يعد مؤشراً على تدني الكفاءة الإنتاجية للشركة، وضعف أداء الإدارة، وهذا يثبت صحة الفرضية الأولى، ضعف كفاءة إدارة الشركة في استخدام الأموال.

- استمرار الاعتماد على متعهد واحد في النقل البحري للمشتقات النفطية للاستهلاك المحلي مما حرم الشركة من مزايا التنافس للحصول على أقل التكاليف إذا ما قامت بإنزال مناقصة عامة بدلاً من الاعتماد على متعهد واحد في نقلها بأجور مرتفعة.

٥- يظهر تقرير اللجنة المكلفة بدراسة الحسابات الختامية للموازنات للعام ٢٠٠٨م:([٣٥])

- استمرار تناقص كميات النفط الخام المكرر بالمصافي من عام لأخر، حيث بلغت عام٢٠٠٨م (٣,٢) مليون طن متري بنقص مقداره (١,٣) مليون طن متري عن المخطط البالغ (٤,٥) مليون طن متري، وكما سبق القول بشأن العام٢٠٠٦ فان ذلك يعد مؤشراً على تدني الكفاءة الإنتاجية للشركة وضعف أداء الإدارة.
- الاستمرار على متعهد واحد يتمثل في مؤسسة عبر البحار في نقل المشتقات النفطية ويرجع ذلك كما أوضحت المصفاة إلى إن مدة سريان العقود الموقعة مع المتعهد تنتهي عام٢٠١٢م.

٦- وهي نفس الملاحظة التي وردت في تقرير اللجنة البرلمانية لعام٢٠٠٦ ولم يتم اتخاذ الإجراءات لحماية المال العام، ويرى الباحث إن السلطة التشريعية قد أثبتت عجزها في تفعيل الرقابة والمحاسبة، مما يثبت صحة الفرضية المتعلقة بضعف عمليات المراقبة والمحاسبة.

- استمرار تضخم حساب الأرصدة المجنبة من قيمة مسحوبات المؤسسة العامة للكهرباء من المازوت والتي تظهر كمديونية على شركة النفط اليمنية، وبلغ هذا الرصيد نهاية ٢٠٠٨م حوالي (٢٦٥,٥) مليار ريال.

ويرى الباحث انه لم يتم الالتزام بالتوصية التي وردت في تقرير اللجنة البرلمانية لمشاريع الموازنات للعام٢٠٠٧، والتي أوصت بالإسراع في إجراء التحاسب بين وزارة المالية والمؤسسة اليمنية للنفط والغاز، والمؤسسة العامة للكهرباء، وذلك لتفادي تراكم أرصدة المديونيات والنتائج المترتبة على ذلك.

- عدم تمكن الشركة من استخدام المبلغ المعتمد بموازناتها لمشاريع قيد التنفيذ، وبلغ نسبة الوفر (٢٠%) رغم تواضع المعتمد مقارنة بأهداف الخطة الخمسية واحتياجات الشركة من مشاريع الإحلال والتجديد لأصولها الثابتة.

وهذا يثبت ضعف كفاءة الإدارة في تنفيذ المشاريع التي خصصت لها مبالغ مالية في الموازنة، وكما حدث في الأعوام السابقة لم تتمكن من انجاز المشاريع المخططة، وهذا يثبت صحة فرضية ضعف كفاءة إدارة الشركة في استخدام الأموال.

ثالثا: تقارير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة

تمكن الباحث من الاطلاع على تقريرين للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، الأول بعنوان تحفظات الجهاز عن مراجعة القوائم المالية المجمعة للمؤسسة اليمنية العامة للنفط والغاز لعام ٢٠٠٧م، وتقرير مراجعة القوائم المالية والتقرير الإداري شركة مصافي عدن للعام المالي المنتهي في ٢٠٠٩/١٢/٣١م، وتكمن أهمية هذه التقارير في إنها تقوم على فحص المستندات والوثائق وبالتالي تظهر ما لم تظهره القوائم المالي، وتظهر هذه التقارير ما يلي:([٣٦])

١- وجود فارق بزيادة قدرها ٣٥,٥٥٥,١٦٤,٦٠٥ ريال عام٢٠٠٧م في الرصيد الدائن على شركة النفط في حسابات المصافي، عما تظهره سجلات شركة النفط، رد إدارة المصفاة على ملاحظات الجهاز حول قضية الفارق بأنه تتم المطابقة كل ثلاثة أشهر([٣٧]) ويرى الباحث إن هذا رد غير دقيق بسبب ضخامة الفارق ولان العلاقة قائمة بين الشركتين وفقا لمستندات رسمية مع كل شحنة ترسل أو كل مبلغ يتم سداده.

٢- تحميل السنة المالية٢٠٠٧م بفوائد وغرامات تأخير سداد مستحقات الشركات الأجنبية بمبلغ وقدره١٨,٦١١,٩١٣دولار ما يعادل٣,٧٠٩,٥٤٠,٤٣٤ريال تخص أعوام٢٠٠٠- ٢٠٠٦م.

وجاء رد إدارة المصفاة حول فوائد وغرامات التأخير بأنه تم تعليق الفوائد من قبل المصفاة ولم تحملها نتيجة النشاط لان هناك اعتراض عليها من قبل وزارة المالية، ولكن عندما اقتنعت وزارة المالية بحجة المصفاة تم تحميل جميع الفوائد المتراكمة نتيجة نشاط عام ٢٠٠٧م([٣٨])

ومن خلال التحليل المالي الذي قمنا به اتضح تساوي نسبة نمو صافي رأس المال العامل بنسبة نمو الخصوم المتداولة عام٢٠٠٦، وان نسبة التداول كانت اقل من واحد في المائة واستمر الأمر على ما هو عليه في السنوات٢٠٠١- ٢٠٠٥، مما يعني إن المصفاة غير قادرة على التنبؤ بالتدفقات المالية بشكل جيد ووضع الخطط المالية التي

تمكن من ســـداد الالتزامات عليها في الوقت المطلوب وتجنب الغرامات، وهو ما يثبت صحة فرضية عدم إتباع الإدارة لسياسات مالية واضحة.

ويجد الباحث إن إتباع هذا الأســـلوب وتحميل عام٢٠٠٧م بتكاليف تخص فترات مالية ســـابقة، يعد إخلالا بمبدأ المقابلة والذي يقضـــى بحصـــر جميع الأعباء التي تخص فترة معينة ســـواء دفعت أو لم تدفع، ومقابلتها بإيرادات هذه الفترة ليتم تحديد صـــافي الربح على أســاس الاســتحقاق، وكان المفترض تحميل كل ســنة بنصــيبها من الفوائد وغرامات التأخير.

٣- وجود فروقات ناتجة عن تقييم المخزون النفطي عام٢٠٠٧م نتج عنه نقص قيمته بمبلغ ١٢,٤٦٢,٢٤٦,٢٠٣ريال مما أدى لتخفيض الأرباح بنفس القدر، كما تبين وجود زيادة في قيمة المخزون عام٢٠٠٩م بمبلغ ٨١٣,٨٣٠,٧٤٣ ريال وهو ما أدى لزيادة نتيجة النشـــاط بنفس القدر، وكان رد الإدارة على ملاحظات الجهاز حول هذه الفروقات انطلق من إن المصـفاة تتبع أسـلوبا منصـفا في تقييم المخزون النفطي وهو متوسـط الأسـعار السنوي انطلاقا من مبدأ محاسبي متعارف وهو مبدأ الحيطة والحذر([٣٩])

وبالفعل فهناك العديد من طرق تحديد تكلفة المخزون، منها طريقة متوســـط الســـعر المرجح الذي تتبعه المصـفاة، وميزة هذه الطريقة إنها تعطي قيم معتدلة للمخزون نهاية العام عند اتجاه الأسـعار نحو الارتفاع أو الانخفاض، والملاحظ انه يتم إتباع مبدا الثبات والذي يقضـي باسـتخدام نفس القواعد والإجراءات المحاسـبية عند القيد في السـجلات المحاسـبية من فترة لأخرى للعناصـر المتشـابهة بصـفة دائمة، مما يؤدي إلى إمكانية المقارنة بين القوائم المالية من سنة لأخرى.

٤- تضـــمنـت المبيعـات شـــحنـة نفط خـام المســـيلـة تم بيعهـا عـام٢٠٠٦م بمبلغ ٥,٤٠٢،٣١٧,٧١٢ ريال تم قيدها عام٢٠٠٧م، وفي العام٢٠٠٩م تم تضمين مشتريات نفط خام مأرب بكمية ٤٩٩,٩٩٩ برميل والتي وصلت لميناء الزيت بتاريخ٢٠١٠/١/١م بمبلغ ٣٩,٨٢١,٩٢٠٣٦ دولار على مشتريات العام مما اثر على زيادة قيمة مشتريات العام وعلى نتيجة فائض النشاط، وجاء رد إدارة على ملاحظات الجهاز حول شحنة عام ٢٠٠٦ بأنها مستحقة السداد عام٢٠٠٧م وتم دفع قيمتها في٢٠٠٧/١/٩م ولذا اعتبرت من مبيعات٢٠٠٧م([٤٠])

ويرى الباحث انـه وفقا لمبدأ المقابلـة المحاســـبي الذي يعتمد على مقابلة الإيرادات بالمصـــروفات لنفس العام، فان رد الإدارة يخالف هذا المبدأ، ويحدث تداخل بالســـنوات دون مبرر واضح، مما يثبت صحة فرضية عدم إتباع الإدارة لسياسات مالية واضحة.

٥- بلغ الرصيد الدفتري أخر المدة عام٢٠٠٧م لمخزون المواد المباشرة٤٩٣,٦١٣,٧٧٥ ريال ولم يتم تأييده بجرد فعلي، كما إن رصيد أخر المدة من مخزون المواد الظاهر في الميزانية العمومية في٢٠٠٩/١٢/٣١م بمبلغ٤,٥٣٢,٤٩٣,٩٤٢ ريال يعد رصيد دفتري ولا يعبر عن القيمة الفعلية للمخزون نظرا لطول فترة الجرد وتضمين المخزون بمواد تالفة بمبلغ ٣,٣٠٢,٥١١ ريال، وكان رد الإدارة بأنه تم جرد المخزون للمواد المباشرة نهاية٢٠٠٧م وتوجد سجلات بذلك إلا إن نتائج الجرد لم ترحل في نظام أوراكل، وقد تم الجرد الفعلي نهاية ٢٠٠٨م وتم ترحيل النتائج إلى النظام([٤١])

ويجد الباحث إن هذا الرد لا يتفق والقواعد المحاسبية السليمة التي تقتضى القيام بالجرد الفعلي سنويا واثبات نتائجه في السجلات الرسمية وتضمينه القوائم المالية الختامية لتعبر تعبيرا حقيقيا عن الوضع المالي للمصفاة

٦- تم قيد الفارق بين الجرد الفعلي لمخزون المستلزمات السلعية والرصيد الدفتري ٣٥,٠١٥,٧٩٥ ريال في حساب معلق دون اتخاذ الإجراءات اللازمة للتحقق من أسبابه، وكان رد الإدارة بان المعالجة لازالت مستمرة وانه قد تم معالجة جزء كبير من الفارق([٤٢])

ومن وجهة نظر الباحث إن قيمة الفارق ليس بالهين مما يعني وجود قصور واضح في عمليات الصرف والرقابة على المخزون، مما يستدعي إتباع أكثر من أسلوب من أساليب الجرد الدوري والمستمر بما يحفظ أصولها من الإهدار والاختلاس

٧- إن طريقة العرض والإفصاح لم تكن كافية، رد الإدارة إن المصفاة تستخدم نظام الأوراكل وتقوم بتكييف حساباتها وفقا لمتطلبات واحتياجات الجهات الرسمية التي تتعامل معها وتحيدا وفق النظام المحاسبي الموحد([٤٣])

وهذا يتنافى مع مبدا الإفصاح الذي يتطلب تصميم القوائم المالية المختلفة بالشكل الذي يوضح الأحداث الاقتصادية وان تكون المعلومات واضحة وغير مضللة للمستفيدين منها

٨- احتجاز البنك المركزي لمبلغ١١٨,٦٥٧,٩٠٠ ريال عام٢٠٠٩م، على ذمة نزاع بين الشركة والمتقاعدين، قيد كمديونية على محكمة عدن الصغرى، بدلا من تكوين مخصص لمجابهة أي حكم قضائي مستقبلا، كما لم يتم تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها عام٢٠٠٩م والبالغ قدرها ٦,٠٣٠,١٢٦,١٤٨ ريال لمواجهة الخسارة الناتجة جراء إعدام هذه الديون،

ويرى الباحث إن هذا يتنافى مع القواعد المحاسبية السليمة فالمحكمة ليست طرفا تجاريا حتى يتم قيد المديونية عليها ويقتضى الأمر هنا تكوين مخصص لمواجهة أية التزامات

قد تفرض على الشركة نتيجة لتساهلها وعدم الإيفاء بحقوق العاملين في وقتها، كما إن تكوين مخصص ديون مشكوك في تحصيلها لا يعنى عدم المطالبة بها ولكن تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر بما لا يؤدي إلى توزيع إرباح ودفع ضرائب في حالة عدم التحصيل كما انه يوزع العبء على السنوات بحسب الديون المعدومة وبالتالي لا تتحملها سنة واحدة، وهو ما يثبت صحة فرضية عدم إتباع الإدارة لسياسات مالية واضحة.

٩- لم يتم إقفال حساب المشروع الأمني عام٢٠٠٩م في حساب الأصول الثابتة والبالغ رصيده ٥٣٢,٢٧٢,٤٣٤ ريال على الرغم من انتهاءه مما يؤثر على نتيجة النشاط لعدم احتساب قسط الإهلاك وعدم إظهار حساب الأصول الثابتة على حقيقته.

١٠- ظهور قيمة الشبوك المتبقية في الساحة عام٢٠٠٩م بمبلغ وقدره ٦٠,٣١٠,٠٠٠ ريال ضمن قيمة الأصول الثابتة مما أدى لعدم إظهار حساب الأصول الثابتة على حقيقته ويجد الباحث إن هذه المواد أصبحت في هذه الحالة مجرد بضاعة وليست أصلا حتى يتم استخدامها في أنشطة المصفاة أو بيعها.

١١- تحملت الشركة أعباء مالية بمبلغ وقدره ٩٠٠,٠٠٩ دولار بما يوازي ١٨٨,٤٤٤,٧٩٠ ريال نتيجة لرفع قيمة استئجار بواخر النفط من ٣٠,٠٠٠ دولار لليوم الواحد إلى ٣٤,٥٠٠ دولار للفترة يناير- يوليو٢٠٠٩م خلافا لما جاء في الاتفاقية الموقعة مع شركة عبر البحار، كما دفع مبلغ ١,٨٥٤,٠٠٠ دولار بالزيادة مقابل أجور النقل دون تقديم المؤيدات اللازمة حول هذه الزيادة التي طرأت مما ترتب عليه إهدار أموال المصفاة.

ويرى الباحث إن هذا راجع إلى إعطاء الحق لشركة واحدة لاحتكار النقل، وهو ما يتنافى وقاعدة الرشد الاقتصادي وحسن استخدام الموارد، وهذا يثبت صحة فرضية ضعف كفاءة إدارة الشركة في استخدام الأموال.

١٢- تحميل عام٢٠٠٩م بتكاليف غرامات التأخير عن سداد الفواتير لشراء المشتقات النفطية لصالح الشركات الأجنبية والبالغة ٢,٩٦٥,٨٩٩ دولار ما يعادل ٦٠٥,٨٨٨,٨٧٨ ريال مما ترتب عليه التأثير على نتيجة النشاط.

ويرى الباحث إن استمرار دفع غرامات التأخير، يدل على عدم وجود موازنة نقدية تسمح بسداد الاستحقاقات في وقتها المحدد من خلال تنظيم مصادر الحصول على الأموال، مما يؤدي لتحمل أعباء إضافية نتيجتها تخفيض الارباح، فعمليات تدبير الموارد المالية اللازمة لتغطية الاحتياجات يستدعي القيام بالوصف الدقيق لمختلف الأنشطة للمصفاة ومن ثم وضع موازنة نقدية في بداية كل عام بحيث يتم تحديد انسب الوسائل

التي يمكن من خلالها المفاضلة بين المصادر المتاحة للتمويل لاختيار أفضلها واقلها كلفة وبما يؤدي إلى الوفاء بالالتزامات المالية المختلفة وبالتالي تفادي دفع هذه الغرامات ومن ثم تقليل الخسائر أو الحد من انخفاض الأرباح، وهو ما يثبت صحة فرضية عدم إتباع الإدارة لسياسات مالية واضحة.

١٣- ظهور فروقات بمبلغ ٥٨٤,٩٩٩,٧٧٧ريال عام٢٠٠٩م نتيجة لتغير السياسات السابقة لشراء المشتقات النفطية المحددة بمتوسط خمسة أيام إضافة لوجود أخطاء بعملية الاحتساب.

ويرى الباحث إن وجود فروقات بهذا الحجم يدل على ضعف كفاءة الإدارة المالية، وانه لا توجد سياسات مالية رشيدة، أو إنها غير مدروسة، بما يؤدي لظهور مثل هذه المشكلات في منشأة اقتصادية ذات عمر طويل.

١٤- يظهر تقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بنتائج مراجعة الموازنات الختامية للعام٢٠٠٩م بعض الملاحظات التي تثبت عدم الرشد في استخدام الموارد ومنها: (٤٤)

- استمرار تحمل نفقات مكتب لندن والبالغة ٧٠,٨١٤,٣٦٧ ريال رغم عدم وجود ضرورة له، وكانت الإدارة في ردها على تقرير الجهاز لعام٢٠٠٧م بأنه هناك توجهات لإغلاقه.

ويجد الباحث إن استمرار عمل المكتب دون جوى اقتصادية يدل على عدم الرشد الاقتصادي، وإهدارا للموارد، مع إن المصفاة تعاني من ضعف القدرة على سداد التزاماتها المالية مما يضطرها لدفع غرامات تأخير.

- تنفيذ عمليات الشراء بالأمر المباشر وبدون اخذ الضمانات الكافية من الموردين واستلام وتوريد بعض المواد بدون الحصول على المؤيدات المستندية، مثل شهادة المنشأ، وشهادة مطابقة المواصفات، وغيرها والمنصوص عليها في قانون المناقصات والمزايدات والمخازن الحكومية.

ويرى الباحث إن إتباع هذه الأساليب في الشراء والتوريد يخالف قواعد الشفافية والإفصاح، التي يفترض بالإدارة إتباعها، حماية لمواردها وللحد من آية تجاوزات غير قانونية، وهو ما يثبت صحة فرضية عدم إتباع الإدارة لسياسات مالية واضحة.

- دخول أربع شركات جديدة لنقل المشتقات النفطية للموانئ اليمنية عامي٢٠٠٨-٢٠٠٩م إلى جانب شركة عبر البحار ودون إعلان مناقصة.

ويرى الباحث إن دخول هذه الشركات بهذا الأسلوب يخالف قواعد الشفافية والإفصاح، كما لا يسمح باستقطاب العروض التي تؤدي لتخفيض كلفة نقل المشتقات النفطية، كما

ينسف رد إدارة الشركة في تقرير اللجنة البرلمانية عام٢٠٠٨م بان مدة سريان العقود الموقعة مع شركة عبر البحار ستنتهي عام٢٠١٢م

- تم شراء بعض المشتقات النفطية بطريقة تتعارض مع سياسات الشراء السابقة والمحددة بمتوسط خمسة أيام حيث تم احتسابها من قبل الإدارة بطريقة المتوسط الشهري، وقد بلغ صافي الفروقات التي تحملتها المصفاة ١٤٢،٧٣٦،٤٣٨ ريال.

ويرى الباحث إن هذا يثبت عشوائية سياسات الشراء، وان الإدارة غير كفؤة ولا تهتم بما يرد في تقارير اللجان البرلمانية والأجهزة المحاسبية، كما إن ضعف المحاسبة أو انعدامها يجعل الإدارة في منأى عن العقاب، وهو ما يثبت صحة فرضية ضعف المراقبة والمحاسبة.

- احتساب قيمة فواتير بعض شحنات النفط المشتراة من شركات أجنبية بالمخالفة لأسس الاحتساب المحددة بالاتفاقيات الأمر الذي ترتب عليه تحمل تكاليف فوارق بلغت ٤٤٤,٢٦٣,٣٤٠ ريال.

ويرى الباحث إن إهدار مثل هذا المبلغ يدل على تدنى كفاءة الإدارة وبعدها عن الرشد الاقتصادي، وحسن استخدام الأموال، مما أدى إلى عدم الوفاء بالالتزامات وتحمل غرامات التأخير والعجز عن تنفيذ المشاريع المخططة، وهذا يثبت صحة فرضية ضعف كفاءة إدارة الشركة في استخدام الأموال.

- بلغت تقديرات الخطة الخمسية الثالثة٢٠٠٦-٢٠١٠ حوالي٦٣٨,١٥٩,٦٢١,٠٠٠ ريال، منها مبلغ ٦٢٠,٨٠٠,٠٠٠,٠٠٠ ريال لمشروع تحديث المصفاة ما يخص العام ٢٠٠٩م ٦,٩٦٥,٦٠٠,٠٠٠ ريال، في حين تم الربط للبرنامج الاستثماري في موازنة ٢٠٠٩م ٤,٥٠٠,٠٠٠,٠٠٠ ريال، وقد بلغ المنفذ الفعلي لمشروعات قيد التنفيذ ١,٩١٨,٤٧٩,٨٢٧ ريال فقط، منه مبلغ ٩٣٧,٩٢٥,٠٤٦ ريال تخص المشاريع المدرجة لهذا العام، وهو ما يدل على عدم إمكانية التنفيذ خلال الفترة الزمنية المحددة لها.

- عدم وجود سياسة واضحة ومستقرة للشراء وتحديد الاحتياجات من سنة لأخرى مما يترتب عليه تراكم وتجميد مبالغ كبيرة في المخازن وتحول عدد كبير من المواد إلى مخزون راكد.

ويجد الباحث إن المصافي غير قادرة على وضع سياسات مالية ونقدية مدروسة، وخطط تلبي احتياجات العمل، ووضعها موضع التنفيذ والمتابعة، وتصحيح

الانحرافات، بما يرشد استخدام الموارد، وهو ما يثبت صحة فرضية عدم إتباع الإدارة لسياسات مالية واضحة.

- زيادة عملية البيع بالأجل مع عدم وجود الضمانات اللازمة مما ترتب عليه صعوبة تحصيل تلك المبالغ، وهو ما يثبت صحة فرضية عدم إتباع الإدارة لسياسات مالية واضحة.

جدول رقم (٢) ارتفاع المديونية على بعض العملاء

الاسم	الرصيد في ٢٠٠٨/١٢/١٣	الرصيد في ٢٠٠٩/١٢/١٣
شركة توفيق عبد الرحيم	٢٩١,٦١٧,٧٥٣	١,٧٥٨,٦١٦,٦٦٩
شركة عبر البحار للملاحة	٢,٤٢٧,٤٣١,٣٧٢	٣,٥١٣,٩٩٤,٣٥٠
مؤسسة المكلا التجارية	٨٦,٠٥٢,٠٦٩	١٠٣,٨٦٢,٢٨٨
الشركة العالمية للملاحة	٣١٦,٣٥٣	٩٦,١١٢,٣٠٥

المصدر-تقرير الجهاز المركزي بنتائج مراجعة الحسابات الختامية لموازنات وحدات القطاع الاقتصادي (العام والمختلط) للسنة المالية٢٠٠٩م، نتائج فحص الجهات المختارة (شركة مصافي عدن)، النسخة الالكترونية، الفصل الثالث، ص ١٧٩

رابعا: تقرير للهيئة الوطنية العليا لمكافحة الفساد[٤٥]

أوضحت الهيئة في تقرير لها انه من خلال التحقيقات التي أجراها الفريق المشكل من الهيئة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وجهاز الأمن القومي وخبير متخصص من مصافي مأرب وبعد استكمال جميع الوثائق والنزول الميداني اتضح وجود تلوث في الشحنة التي استوردتها المصفاة في ٢٠٠٩/٤/٢٥م بمادة ام تي بي أي وهي مادة محظور استخدامها في اليمن ودول العالم نظرا لخطورتها على البيئة والتي بلغ قيمتها ٢,٦٠٠,٠٠٠,٠٠٠ ريال، وأشار التقرير لوجود العديد من المخالفات أثناء تنفيذ إجراءات المناقصة والتوريد منها قيام المصفاة بإعداد مواصفات خاصة للشحنة تختلف عن الشحنات التي تم استيرادها سابقا، وكذا إضافة نسبة١% من الأوكسجين لمادة البنزين لأول مرة دون القيام بالدراسات الفنية المسبقة وكذا الشراء من شركات وسيطة وليس من المصدر الأساسي للمنتج مما حمل المصفاة عبء عمولة وأرباح الشركات الوسيطة، كما تبين عدم تحديد مصدر الشحنة والبلد المنتج لها وعدم تعميد وثائق الشراء من قبل الغرفة التجارية والسفارة اليمنية بغرض التحقق من صحة وسلامة الوثائق وخاصة شهادة الشركة الفاحصة وبوليصة الشحن وقائمة التعبئة وعدم توضيح مكونات مادة الاكسجنيت في شهادة الشركة الوسيطة الفاحصة لكل عنصر على حدة، وتبين إن مادة البنزين

يحتوي على رواســـب باللون الأســـود والذي باختلاطه بالماء يتحول للون الأبيض ويصـــاحب التفاعل حرارة تظل عالقة في الخزانات ويتعذر التخلص منها بسهولة، والتي تؤثر على محركات السيارات وتؤدي لتأكل خزانات المنشأة وزيادة تكاليف الصيانة.

وقد خلص الفريق بدراســته إلى تحميل مصــافي عدن كامل المســئولية عن واقعة التلوث لمادة البنزين وكافة الآثار والخسائر الصحية والمادية المترتبة عليه.

ومن وجهة نظر الباحث فان هذه القضـــية تؤكد إن الإدارة غير كفؤة ولا تمتع بالمقدرة على تنفيذ التوصيات التي وردت في تقرير اللجنة البرلمانية لمشاريع الموازنات للعام٢٠٠٨م بإيجاد إدارة كفؤة والعمل بمبدأ الكفاءة الاقتصـــادية في الوحدات الاقتصـــادية بما يمكنها من تنمية مواردها الذاتية وتحقيق فوائض في أنشطتها الجارية لزيادة حصــة الحكومة من فائض الأرباح ورفع نســبة مســاهماتها في تمويل نفقاتها الاســتثمارية وخفض نســبة اعتماده على القروض الجارية، وهذا يثبت صحة فرضية ضعف كفاءة إدارة الشركة في استخدام الأموال، وفرضية ضعف المراقبة والمحاسبة.

الفصل الثالث: الاستنتاجات والتوصيات

أولا: الاستنتاجات

١- ان عملية تمويل أية منظمة، سواء عند التأسيس أو خلال حياتها الإنتاجية ليس بالأمر السهل، بسبب تميز الموارد المالية بالندرة النسبية.

٢- يؤدي إتباع التحليل المالي كأسلوب علمي إلى تشخيص المشكلات المالية وتحديد العوامل المؤثرة فيها.

٣- إن هناك نمو في صافي رأس المال العامل للمصفاة يتماشى مع نمو الخصوم المتداولة عدى الأعوام ٢٠٠٢، ٢٠٠٩.

٤- إن نسبة السيولة التي حققتها المصفاة خلال الأعوام ٢٠٠١- ٢٠٠٩ كانت اقل من اثنين، وهي غير مقبولة لأنها كانت غير قادرة على التنبؤ بالتدفقات المالية والإيفاء بالتزاماتها.

٥- إن النسب المعيارية للسيولة السريعة التي حققتها المصفاة هي اقل من واحد وبالتالي تعد غير مقبولة مما لا يمكن المصفاة من الوفاء بالتزاماتها المالية.

٦- إن نسبة إجمالي هامش الربح كانت منخفضة خلال الأعوام ٢٠٠١ – ٢٠٠٩، وهو ما يعطي مؤشر على انخفاض كفاءة الإدارة وقدرتها على زيادة الأرباح وتحقيق نسبة نمو تتناسب مع زيادة المبيعات التي تزداد قيمتها سنويا ولم تنخفض إلا في العام٢٠٠٩.

٧- هناك تذبذب واضح في معدل العائد على الأصول، ما يعني ضعف كفاءة الإدارة في استخدامها.

٨- التذبذب الواضح في معدل العائد على حقوق الملكية مما يعني ضعف كفاءة الإدارة في تحقيق معدل ينمو سنويا يتناسب والزيادة المستمرة في صافي حقوق الملكية.

٩- نمو معدل دوران المخزون باضطراد سنويا خلال الأعوام٢٠٠١- ٢٠٠٥ ثم انخفض عام٢٠٠٦ ليعاود الارتفاع عام٢٠٠٨ ثم الانخفاض عام٢٠٠٩ وهو ما يعني ضعف كفاءة الإدارة في هذا المجال وما يترتب عليه من تراكم المخزون وبالتالي التأثير على الربحية.

١٠- إن أعلى متوسط تحصيل للمديونية كانت مائة وثمانية وخمسون يوما عام٢٠٠٩ وأدنى متوسط كان خمسة وعشرين يوما عام ٢٠٠٥، وهو ما يعني قلة الاهتمام بتحصيل المديونية الأمر الذي يؤثر على مقدرة المصفاة على سداد مديونياتها للغير

١١- بلغت أعلى نسبة للمديونية ٩٥% عام٢٠٠٦ وأدنى نسبة كانت ٨٤% عام ٢٠٠٥، وهو ما يعني إنها أصبحت تقارب قيمة الأصول، وبالتالي فقد وصلت إلى مستويات عالية تؤثر على مقدرة المصفاة على تحصيلها بسهولة ومن ثم سداد مديونياتها للغير.

١٢- تكررت توصيات اللجنة البرلمانية لمشاريع الموازنات باعتماد مبدأ الكفاءة والنزاهة في تعين القائمين على أداء الوحدات الاقتصادية لإدارة أموال تلك الوحدات وتوظيفها التوظيف الاقتصادي السليم، ومع ذلك لم يتم الالتزام بهذه التوصية في تعين القائمين على المصفاة.

١٣- توافق رأي اللجنة البرلمانية الخاصة المكلفة بدراسة الحسابات الختامية للموازنات مع ما تم التوصل إليه في التحليل المالي فنتيجة لضعف الكفاءة والرشد الاقتصادي أصبحت غير قادرة على الوفاء بالتزاماتها المالية، مما اضطرها لدفع فوائد وغرامات تأخير سنويا.

١٤- ضعف المساءلة والمحاسبة أعطى لإدارة المصفاة اليد الطولى في استخدام الأموال المتاحة في الاستهلاك الترفي في الوقت الذي هي بحاجة إليها في الأنشطة الإنتاجية.

١٥- أدى ضعف السياسات المالية والنقدية، أو عدم وجودها، إلى عدم القيام بالمشاريع المخططة وفي الوقت نفسه القيام بمشاريع خارج الموازنة وبدون مناقصات.

١٦- تثبت التقارير الصادرة عن اللجان البرلمانية عجز السلطة التشريعية إلزام إدارة المصفاة في تنفيذ ما توصي به هذه اللجان، وفي تفعيل أدوات الرقابة والمحاسبة.

١٧- قلة التزام الإدارة المالية بالمبادئ المحاسبية ومنها مبدا مقابلة الإيرادات بالمصروفات لنفس العام، ومبدأ الاستحقاق بحيث يتم تحميل كل سنة بنصيبها من الفوائد وغرامات التأخير، ومع مبدا الإفصاح الذي يتطلب تصميم القوائم المالية المختلفة بالشكل الذي يوضح الأحداث الاقتصادية وان تكون المعلومات واضحة وغير مضللة للمستفيدين منها.

١٨- ارتكاب العديد من المخالفات أثناء تنفيذ إجراءات المناقصات والتوريد، وعند إعداد المواصفات، مما يؤثر على كميات المخزون من المواد واستخدامها الاستخدام الجيد.

ثانيا: التوصيات

١. العمل على وضع سياسات مالية وفق معايير علمية وعملية، تراعي احتياجات المصفاة من الموارد المالية، ويتم مراجعتها دوريا بما يتناسب وهذه الاحتياجات.

٢. الاستخدام الرشيد لموارد المصفاة المالية، من خلال وضع خطط مالية ونقدية مزمنة، تنظم عمليات النفقات النقدية، دخولا وخروجا، وبما يمكن من تحصيل المديونيات والإيفاء بالالتزامات للغير.
٣. تفعيل آليات الرقابة والمحاسبة، والتصحيح المستمر للانحرافات، بما يؤدي إلى للحفاظ على الموارد المالية، ومعاقبة المتسببين.
٤. الالتزام بالخطط الموضوعة، بما يمكن من انجاز المشاريع المخططة، ومحاولة تصحيح الانحرافات التي تحدث أثناء التنفيذ، لتحقيق زيادة إنتاج المصفاة وتلبية احتياجات السوق.
٥. أن تقوم الجهات المشرفة على عمل وحدات القطاع الاقتصادي بالتقييم الدوري لأداء هذه الوحدات، ومنها شركة مصافي عدن، وفقا للالتزام بالقوانين واللوائح والأنظمة، ونسبة انجاز لخطط السنوية المختلفة، وتطور الأداء والإنتاج.
٦. تحديد مدة شغل المناصب القيادية في الوحدات الاقتصادية، وان يتم التعيين بالأساليب الديمقراطية وفقا للشفافية والكفاءة والخبرة، وعدم الانخراط في ممارسات الفساد.
٧. أن تلتزم الإدارة المالية بالمبادئ المحاسبية وقواعد الشفافية، بما يؤدي لتحميل كل سنة بما يخصها من إيرادات ومصروفات.

قائمة المراجع

أولا: الكتب

١- محمد العربي محمد، الإدارة المالية في منشأة الأعمال، كلية التجارة ببور سعيد، جامعة قناة السويس، ١٩٨٥م.

٢- محمد يحي المراني، نجاة محمد جمعان، الإدارة المالية، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، ٢٠٠٥-٢٠٠٦م.

٣- محمد احمد الأفندي، مقدمة في الاقتصاد الكلي، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، ط٣، ٢٠٠٨م.

٤- محمد احمد الأفندي، مقدمة في علم الاقتصاد الجزئي، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، ٢٠٠٨م.

٥- محمد فضل الارياني، عبد الملك إسماعيل حجر، الأصول النظرية والعملية للمحاسبة المالية، ج١، د م ن، ط٦.

٦- سعيد محمد المهيلمي، مبادئ الاقتصاد الجزئي، كلية التجارة جامعة المنصورة، د ت ن.

٧- عبد الفتاح قنديل، سلوى سليمان، مقدمة في علم الاقتصاد، دار النهضة العربية، القاهرة، ط٣، ١٩٨٧ م.

الدراسات والأبحاث

١- بشرى محمد إسماعيل الصديق، اثر العولمة على نظام الرقابة المالية العليا، دراسة تطبيقية على الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية، دراسات يمانية، مركز الدراسات والبحوث اليمني، صنعاء، العدد (٨٦- ٨٧)، يوليو – ديسمبر٢٠٠٧م.

القوانين واللوائح

١- قرار جمهوري بالقانون رقم (٣٩) لسنة ١٩٩٢ م بشان الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبةhttp://www.parliament.gov.ye/laws/Internal/Interna_04.htm

الوثائق

١- وزارة النفط والمعادن، شركة مصافي عدن، الحسابات الختامية لعام٢٠٠٢م.

٢- وزارة النفط والمعادن، شركة مصافي عدن، الحسابات الختامية لعام٢٠٠٣م.

٣- وزارة النفط والمعادن، شركة مصافي عدن، الحسابات الختامية لعام٢٠٠٤م.

٤- الجمهورية اليمنية، مجلس النواب، تقرير لجنة دراسة الحسابات الختامية للموازنات لعام٢٠٠٥م.

٥- الجمهورية اليمنية، مجلس النواب، تقرير اللجنة البرلمانية لمشاريع الموازنات المالية، للعام٢٠٠٦م.

٦- الجمهورية اليمنية، مجلس النواب، تقرير لجنة دراسة الحسابات الختامية للموازنات لعام٢٠٠٦م.

٧- وزارة النفط والمعادن، شركة مصافي عدن، الحسابات الختامية لعام٢٠٠٦م.

٨- الجمهورية اليمنية، مجلس النواب، تقرير اللجنة البرلمانية لمشاريع الموازنات المالية، للعام٢٠٠٧م.

٩- الجمهورية اليمنية، مجلس النواب، تقرير اللجنة البرلمانية لمشاريع الموازنات المالية، للعام٢٠٠٨م.

١٠- شركة مصافي عدن، الميزانية العمومية لشركة مصافي عدن كما في ٢٠٠٩/١٢/٣١م.

١١- رئاسة الجمهورية، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، صنعاء، تقرير الجهاز المركزي بنتائج مراجعة الحسابات الختامية لموازنات وحدات القطاع الاقتصادي (العام والمختلط) للسنة المالية٢٠٠٩م، نتائج فحص الجهات المختارة (شركة مصافي عدن)، النسخة الالكترونية.

١٢- شركة مصافي عدن، مذكرة موجهة إلى مدير عام المؤسسة اليمنية العامة للنفط والغاز، بتاريخ ٢٠١٠/٢/١٥م.

١٣- المؤسسة اليمنية العامة للنفط والغاز، رسالة رقم ٢٠١٠/١/٤٦، ٢٠١٠/٦/١٦م.

١٤- الجمهورية اليمنية، رئاسة الجمهورية، فرع الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، عدن، القطاع الاقتصادي، إدارة الرقابة على الطاقة والصناعة والإنشاءات، رقم ١٦٢٩، ٢٠١٠/١١/٢٨م.

الصحف

١- صحيفة الثورة، مؤسسة الثورة للصحافة ، صنعاء، العدد (١٦٣٢٩)، ٢٠٠٩/٧/٢٧م.

---

[١] - عبد الفتاح قنديل، سلوى سليمان، مقدمة في علم الاقتصاد، دار النهضة العربية، القاهرة، ط٣، ١٩٨٧، ص٣٣

[٢] - محمد احمد الأفندي، مقدمة في علم الاقتصاد الجزئي، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، ٢٠٠٨، ص٤٣

[٣] - عبد الفتاح قنديل، سلوى سليمان، مقدمة في علم الاقتصاد، مرجع سبق ذكره، ص١٨٨

[٤] - سعيد محمد المهيلمي، مبادئ الاقتصاد الجزئي، كلية التجارة جامعة المنصورة، د ت ن، ص١٢١

[٥] - محمد احمد الأفندي، مقدمة في الاقتصاد الكلي، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، ط٣، ٢٠٠٨م، ص١١

[٦] - محمد احمد الأفندي، مقدمة في علم الاقتصاد الجزئي، مرجع سبق ذكره، ص١١

[٧] - محمد العربي محمد، الإدارة المالية في منشأة الأعمال، كلية التجارة ببور سعيد، جامعة قناة السويس، ١٩٨٥، ص٢١٥

[٨] - المرجع السابق، ص١٦

[٩] - محمد احمد الأفندي، مقدمة في علم الاقتصاد الجزئي، مرجع سبق ذكره، ص٢٤٨

[١٠] - محمد العربي محمد، الإدارة المالية في منشأة الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص١٦- ٢٠

[١١] - المرجع السابق، ص٣٤٣، ٣٤٤

[١٢] - المرجع السابق، ص٢٩، ٣٠، ٤١

[١٣] - المرجع السابق، ص٣٤٥- ٤٢٦، محمد يحي المراني، نجاة محمد جمعان، الإدارة المالية، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء ، ٢٠٠٥-٢٠٠٦، ص٦٣- ٧٥

[١٤] - محمد فضل الارياني، عبد الملك إسماعيل حجر، الأصول النظرية والعملية للمحاسبة المالية، ج١، د م ن، ط٦، ص(٤٦)، (Belkaoui., p220)

[١٥] - المرجع السابق، ص ٤٦- ٥٨

[١٦] - http://www.parliament.gov.ye/laws/Internal/Interna_04.htm

[١٧] - قرار جمهوري بالقانون رقم (٣٩) لسنة ١٩٩٢ م بشان الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، النسخة الالكترونية، ص٤

[١٨] - بشرى محمد إسماعيل الصديق، اثر العولمة على نظام الرقابة المالية العليا، دراسة تطبيقية على الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية، دراسات يمانية، مركز الدراسات والبحوث اليمني، صنعاء، العدد٨٦- ٨٧،يوليو– ديسمبر٢٠٠٧، ص١٨٣-١٨٤

[١٩] - قرار جمهوري بالقانون رقم (٣٩) لسنة ١٩٩٢ م بشان الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص١٢

[٢٠] - وزارة النفط والمعادن، شركة مصافي عدن، الحسابات الختامية لعام٢٠٠٢، الحسابات الختامية لعام٢٠٠٣، الحسابات الختامية لعام٢٠٠٤، الحسابات الختامية لعام٢٠٠٦، الميزانية العمومية لشركة مصافي عدن كما في ٢٠٠٩/١٢/٣١، مع العلم إن كل حساب ختامي يتضمن بيانات السنة السابقة مما مكن الباحث من الحصول على بيانات سنوات٢٠٠١- ٢٠٠٦، ٢٠٠٨، ٢٠٠٩

[٢١] - المرجع السابق

[٢٢] - محمد يحي المراني، نجاة محمد جمعان، مرجع سبق ذكره، ص٦٧

[٢٣] - وزارة النفط والمعادن، شركة مصافي عدن، الحسابات الختامية لعام٢٠٠٢، الحسابات الختامية لعام٢٠٠٣، الحسابات الختامية لعام٢٠٠٤، الحسابات الختامية لعام٢٠٠٦، الميزانية العمومية لشركة مصافي عدن في ٢٠٠٩/١٢/٣١، مرجع سبق ذكره

[٢٤] - المرجع السابق، ص٦٨

[٢٥] - وزارة النفط والمعادن، شركة مصافي عدن، الحسابات الختامية لعام٢٠٠٢، الحسابات الختامية لعام٢٠٠٣، الحسابات الختامية لعام٢٠٠٤، الحسابات الختامية لعام٢٠٠٦، الميزانية العمومية لشركة مصافي عدن في٢٠٠٩/١٢/٣١، مرجع سبق ذكره

[٢٦] - المرجع السابق

[٢٧] - المرجع السابق

[٢٨] - المرجع السابق

[٢٩] - المرجع السابق

[٣٠] - المرجع السابق

[٣١] - الجمهورية اليمنية، مجلس النواب، تقرير اللجنة البرلمانية لمشاريع الموازنات المالية، للعام٢٠٠٦م، ص٨٧

[٣٢] - المرجع السابق، تقرير اللجنة البرلمانية لمشاريع الموازنات المالية، للعام٢٠٠٧م، ص٦٨، ٨٣، ٨٤، ٨٧

[٣٣] - المرجع السابق، تقرير اللجنة البرلمانية لمشاريع الموازنات المالية، للعام٢٠٠٨م، ص٨٣

[٣٤] - المرجع السابق، تقرير اللجنة الخاصة المكلفة بدراسة الحسابات الختامية للموازنات للعام المالي٢٠٠٦م، ص٥٣، ٥٤

[٣٥] ـ المرجع السابق، تقرير اللجنة الخاصة المكلفة بدراسة الحسابات الختامية للموازنات للعام المالي٢٠٠٦م، ص١٩٠، ١٩١
[٣٦]ـ الجمهورية اليمنية، وزارة النفط والمعادن، المؤسسة اليمنية العامة للنفط والغاز، رسالة رقم ٢٠١٠/١/٤٦، ٢٠١٠/٦/١٦م، الجمهورية اليمنية، رئاسة الجمهورية، فرع الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، عدن، القطاع الاقتصادي، إدارة الرقابة على الطاقة والصناعة والإنشاءات، رقم ١٦٢٩، ٢٠١٠/١١/٢٨م
[٣٧] ـ شركة مصافي عدن، مذكرة موجهة إلى مدير عام المؤسسة اليمنية العامة للنفط والغاز، بتاريخ ٢٠١٠/٢/١٥م
[٣٨] ـ المرجع السابق
[٣٩] ـ المرجع السابق
[٤٠] ـ المرجع السابق
[٤١] ـ المرجع السابق
[٤٢] ـ المرجع السابق
[٤٣] ـ المرجع السابق
[٤٤] ـ رئاسة الجمهورية، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، صنعاء، تقرير الجهاز المركزي بنتائج مراجعة الحسابات الختامية لموازنات وحدات القطاع الاقتصادي (العام والمختلط) للسنة المالية٢٠٠٩م، نتائج فحص الجهات المختارة (شركة مصافي عدن)، النسخة الالكترونية، الفصل الثالث، ص١٦٨، ١٦٩ـ ١٧٢، ١٧٨ ،١٧٩
[٤٥] ـ صحيفة الثورة، مؤسسة الثورة للصحافة والطباعة والنشر، العدد (١٦٣٢٩)، ٢٠٠٩/٧/٢٧م ص٦