

جامعة 8 ماي 1945

قالممة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية

تخصص: مالية المؤسسات

تحت عنوان

دور الموازنات التقديرية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة

الإقتصادية

دراسة ميدانية للمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

"CYCMA" للفترة (2013-2015)

إشراف الدكتور:

لعفيفي الدراجي

إعداد الطالبتان:

مكناسي سمية

خضراوي نور الهدى

السنة الجامعية: 2015-2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قَالَ تَزْرَعُونَ سَبْعَ سِنِينَ دَأْبًا فَمَا حَصَدْتُمْ فَذَرُوهُ فِي سُنْبُلِهِ إِلَّا
قَلِيلًا مِمَّا تَأْكُلُونَ (47) ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ سَبْعٌ شِدَادٌ يَأْكُلْنَ مَا
قَدَّمْتُمْ لَهُنَّ إِلَّا قَلِيلًا مِمَّا تُحْصِنُونَ (48)

صدق الله العظيم

سورة يوسف: الآية (47-48)

شكر وعرفان

نحمد الله عز وجل الذي ألهمنا الصبر والثبات، وأمدنا بالقوة والعزم
على مواصلة مشوارنا الدراسي وتوفيقه لنا على إنجاز هذا العمل،
فنعلمك اللهم ونشكرك على نعمتك وفضلك ونسألك البر والتقوى
ومن العمل ما ترضى،

وسلام على حبيبه و خليله الأمين عليه أزكى الصلاة والسلام.
كما نتقدم بجميل الشكر والتقدير للأستاذ الفاضل لعفيفي الدراجي
الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته وتشجيعاته العلمية و القيمة رغم انشغالاته
ووقته الثمين، والذي تحملنا

طيلة هذه الفترة فنسأل الله الكريم رب العرش العظيم أن
يحقق له الريادة في حياته وأن يوصله إلى أسمى وأرقى المعالي.
و نشكر كذلك لجنة المناقشة لتفضلهم على قراءة وتقييم هذه المذكرة،
كما نتقدم بالشكر إلى كل من قدم لنا يد العون في إنجاز هذه المذكرة
ماديا أو معنويا.

سعيه - نور الهدى



إهداء

قال الله تعالى "رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي
وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين"
سورة النمل الآية 91.

أهدي ثمرة جهدي :

إلى الصدر العنون والقلب الرفيق، إلى من سعى جاهدا إلى تربيته وتعليمه
وتوجيهه إلى والدي الكريمين أطال الله في عمرهما
إلى أخواتي اللواتي هن سدي في الحياة أسماء، خديجة، بشرى، أميرة.
إلى أعم صديقة لي سمية.
إلى كل خريجي دفعة 2016، إلى كل طالب للعلم.

نور اهري

إهداء

قال الله تعالى "رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين" سورة النمل الآية 91 .
أهدي هذا العمل إلى من علماني مبادئ الحياة ورباني على الصدق الإخلاص إلى اللذان وهبا لي الأمل الذي أعيش له .

إلى أول من تلفظ لساني بإسمهما إلى من دعائهما سر نجاحي وتوفيقتي في الحياة
"أمي الغالية ."

إلى من علمني أن الحياة كفاح وأن العلم سلاح وأن العمل شرفه ونجاح
"أبي العزيز ."

إلى بلسم روحي وحياتي، إلى من هم أنس عمري ومخزن ذكرياتي ومصدر سعادتني
إخوتي: مريم، كريمة، إيمان .

إلى جميع أقاربي وإهداء خاص إلى جدي وجدتي حفظهما الله .

إلى من أشعر معهم بالسعادة خالتي وبنات خالتي صباح، نبيلة، طليحة، سماح، سعاد
وابن خالتي سليم .

وبإسم الصداقة والصداقة كنز لا يفنى أهدي عملي هذا إلى رفيقة دربي

وشريكتي في العمل نور الهدى وإلى كل الأصدقاء .

إهداء خاص إلى أعز إنسان على قلبي NiNou وإلى روح أمه الغالية رحمة الله عليها .

إلى من ستمهم ذكرتي ولم تسعهم مذكرتي .

سعيدة

الفهرس

.....	شكر و عرفان	02
.....	الإهداء	03
I	قائمة المحتويات	03
VI	قائمة الأشكال	03
VII.....	قائمة الجداول	03
VIII.....	قائمة المختصرات	03
أ-ز.....	المقدمة العامة	03
الفصل الأول: قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية		
02.....	مقدمة الفصل الأول	03
03.....	المبحث الأول: عموميات حول الأداء للمؤسسة الاقتصادية	03
03.....	المطلب الأول: مفهوم الأداء	03
03.....	1-1: تعريف الأداء	05
05.....	2-1: أهمية الأداء	05
05.....	المطلب الثاني: أشكال الأداء	05
05.....	1-2: حسب معيار الشمولية	06
06.....	2-2: حسب معيار المصدر	06
06.....	3-2: حسب معيار الطبيعة	07
07.....	4-2: حسب معيار الوظيفة	08
08.....	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء	08
08.....	1-3: العوامل الخاضعة لتحكم المؤسسة نسبيا	08
08.....	2-3: العوامل الغير خاضعة لتحكم المؤسسة	09
09.....	المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية	09
09.....	المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية	09
09.....	1-1: تعريف الأداء المالي	10
10.....	2-1: أهمية وأهداف الأداء المالي	11
11.....	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء المالي	11
11.....	1-2: العوامل الداخلية	12
12.....	2-2: العوامل الخارجية	15
15.....	المطلب الثالث: معايير الأداء المالي	

15-1: معيار العائد على رأس مال المستثمر	15
15-2: معيار القيمة المضافة	15
16-3: معيار هامش الربحية	16
17-المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي لقياس وتقييم الأداء المالي	17
17-المطلب الأول: ماهية قياس وتقييم الأداء المالي	17
17-1: مفهوم قياس الأداء المالي	17
20-2: مفهوم عملية تقييم الأداء المالي	20
22-المطلب الثاني: أسس ومراحل عملية تقييم الأداء المالي	22
22-1: الأسس العامة لتقييم الأداء المالي	22
24-2: مراحل تقييم الأداء المالي	24
26-المطلب الثالث: أدوات مراقبة التسيير ودورها في تقييم الأداء المالي	26
26-1: المحاسبة العامة	26
26-2: المحاسبة التحليلية	26
26-3: التحليل المالي	26
27-4: لوحة القيادة	27
27-5: بطاقة الأداء المتوازن	27
29-خاتمة الفصل الأول	29
الفصل الثاني: استخدام الموازنات التقديرية كأداة لتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية	
31-مقدمة الفصل الثاني	31
32-المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للموازنات التقديرية	32
32-المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الموازنات التقديرية	32
32-1: تعريف الموازنات التقديرية	32
33-2: خصائص الموازنات التقديرية	33
33-3: مبادئ الموازنات التقديرية	33
34-المطلب الثاني: أهداف الموازنات التقديرية ووظائفها	34
35-2: أهداف الموازنة التقديرية	35
36-2: وظائف الموازنة التقديرية	36
38-المطلب الثالث: إجراءات إعداد الموازنة التقديرية وأنواعها	38
38-1: إجراءات إعداد الموازنة التقديرية	38

41.....	2-3: أنواع الموازنات التقديرية
45.....	المبحث الثاني: الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية.....
45.....	المطلب الأول: ماهية الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية
45.....	1-1: مفهوم الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية
45.....	2-1: أهمية الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية.....
46.....	3-1: أهداف الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية
47.....	المطلب الثاني: دورة الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية.....
48.....	1-2: مرحلة إعداد معايير الأداء وتحديد الانحرافات
48.....	2-2: مرحلة تفصي الانحرافات وتحليلها.....
49.....	3-2: مرحلة إتخاذ الإجراءات التصحيحية.....
49.....	المطلب الثالث: أساليب الرقابة على الموازنات.....
49.....	1-3: الرقابة عن طريق الموازنة التخطيطية
50.....	2-3: الرقابة عن طريق التكاليف المعيارية
52.....	المبحث الثالث: التقييم المالي بواسطة مراقبة الموازنات التقديرية.....
52.....	المطلب الأول: مستويات الرقابة على الموازنات
52.....	1-1: الرقابة على الإحتياجات من المواد والمشتريات.....
52.....	2-1: الرقابة على الإنتاج
53.....	3-1: الرقابة على الأجور
53.....	4-1: الرقابة على التكاليف الصناعية.....
54.....	5-1: الرقابة على الإنفاق الرأسمالي.....
54.....	6-1: الرقابة على التدفق النقدي.....
55.....	المطلب الثاني: تحليل الانحرافات وإتخاذ الإجراءات التصحيحية
55.....	1-2: تحليل الانحرافات
59.....	2-2: إتخاذ الإجراءات التصحيحية.....
60.....	المطلب الثالث: دور الموازنة التقديرية في تحقيق رقابة وتقييم الأداء.....
60.....	1-3: وضع معايير الأداء.....
60.....	2-3: قياس مستوى الأداء الفعلي.....
61.....	3-3: تصحيح الانحرافات.....
62.....	خاتمة الفصل الثاني

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للمؤسسة الوطنية للدراجات والنارية

مقدمة الفصل الثالث	64
المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية للدراجات والنارية وتطبيقاتها "CYCMA"	65
المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية للدراجات والنارية وتطبيقاتها "CYCMA"	65
1-1: لمحة تاريخية عن المركب	65
2-1: البطاقة الفنية للمؤسسة	66
3-1: نشاط وأهداف المركب	66
4-1: التعداد البشري	67
5-1: عدد الورشات ومهامها	67
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للدراجات والنارية وتطبيقاتها "CYCMA"	71
1-2: الهيكل التنظيمي للمؤسسة	72
2-2: شرح الهيكل التنظيمي للمركب	73
المطلب الثالث: أهمية موقع المؤسسة في السوق	74
المبحث الثاني: أهم الموازنات التي تعدها المؤسسة وطرق تقديرها	75
المطلب الأول: عرض أهم الموازنات التقديرية في المؤسسة	75
1-1: موازنة المبيعات	75
2-1: موازنة الإنتاج	75
3-1: موازنة الموارد البشرية	75
4-1: موازنة الجودة	76
المطلب الثاني: الطريقة المتبعة في المؤسسة للتنبؤ بموازنة المبيعات	76
1-2: نظام الموازنات التقديرية داخل قسم مراقبة التسيير	76
المطلب الثالث: الطريقة المتبعة في المؤسسة للتنبؤ بموازنة الإنتاج	77
1-3: تحديد برنامج الإنتاج التقديري	77
المبحث الثالث: تحليل انحرافات موازنتي المبيعات والإنتاج	80
المطلب الأول: تحليل انحرافات موازنة المبيعات	80
1-1: حساب انحراف الكمية	80
2-1: حساب انحراف السعر	82
3-1: حساب الانحراف الإجمالي	84

86.....	4-1: تحليل إنحراف رقم الأعمال
88.....	المطلب الثاني: تحليل إنحراف موازنة الإنتاج
92.....	خاتمة الفصل الثالث
94.....	الخاتمة العامة
99.....	قائمة المراجع
107	قائمة الملاحق

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
-4-	تمثيل أبعاد الأداء الرباعية	1
-7-	الأداء الذاتي والخارجي	2
-14-	العوامل المؤثرة في الأداء المالي	3
-18-	هيكل قياس الأداء المالي	4
-25-	مراحل عملية تقييم الأداء المالي	5
-35-	عملية الرقابة والتغذية العكسية (الموازنة التقديرية)	6
-38-	الوظائف الرئيسية للموازنة التقديرية	7
-44-	مكونات الموازنات الشاملة	8
-47-	مراحل عملية الرقابة باستخدام الموازنات	9
-72-	مخطط الهيكل التنظيمي للمؤسسة	10
-85-	منحنى بياني يوضح الإنحراف الإجمالي خلال الثلاث سنوات	11
-88-	منحنى بياني يوضح إنحراف رقم الأعمال للسنوات الثلاثة	12
-90-	منحنى بياني يوضح إنحراف الإنتاج خلال السنوات الثلاثة	13

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
-68-	ورشات الإنتاج	1
-77-	الموازنة التقديرية للمبيعات لسنة 2013-2014-2015	2
-78-	الموازنة التقديرية للإنتاج لسنة 2013	3
-78-	الموازنة التقديرية للإنتاج لسنة 2014	4
-79-	الموازنة التقديرية للإنتاج لسنة 2015	5
-80-	إنحراف الكمية لسنة 2013	6
-81-	إنحراف الكمية لسنة 2014	7
-81-	إنحراف الكمية لسنة 2015	8
-82-	إنحراف السعر لسنة 2013	9
-83-	إنحراف السعر لسنة 2014	10
-83-	إنحراف السعر لسنة 2015	11
-84-	الإنحراف الإجمالي لسنة 2013	12
-84-	الإنحراف الإجمالي لسنة 2014	13
-85-	الإنحراف الإجمالي لسنة 2015	14
-86-	إنحراف رقم الأعمال لسنة 2013	15
-87-	إنحراف رقم الأعمال لسنة 2014	16
-87-	إنحراف رقم الأعمال لسنة 2015	17
-89-	إنحراف الإنتاج لسنة 2013	18
-89-	إنحراف الإنتاج لسنة 2014	19
-90-	إنحراف الإنتاج لسنة 2015	20

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

المختصرات	تسميتها
LTB	Long-Term Budgets
STB	Short-Term Budgets
OB	Operating Budgets
CB	Capital Budgets
CB	Capital Budgets
FB	Finance Budgets
CB	Cash Budgets
SB	Static Budget
FB	Flexible Budgets
PB	Program Budgets
RB	Responsibility Budgets
PB	Product Budgets
OB	Overall Budgets
E	Ecart
CR	Capital Réel
CP	Capital Provisionnel

المقدمة العامة

المقدمة العامة:

لقد حظيت دراسة المؤسسة الاقتصادية بإهتمام كبير ومتزايد من قبل الباحثين والممارسين وخاصة الوظائف والأنشطة التي تمارسها، ويرجع سبب تعاضم أهمية دراسة المؤسسة الاقتصادية إلى الأدوار الأساسية التي تلعبها في الإقتصاد الوطني، فهي بمثابة النواة الأساسية للنشاط الإقتصادي وتمثل الوحدة الأساسية لأي إقتصاد، لذا وجب الإهتمام أكثر بوظائفها الإدارية التي تضمن تحقيق أهدافها، والإلمام خاصة بوظيفتي التخطيط والرقابة كونهما يمثلان أساس العملية الإدارية.

فالتخطيط يعتبر الوظيفة الأولى التي تعتمد عليها المؤسسة في إتخاذ القرارات والتحكم الناجح في الموارد، وللتأكد من نجاح عملية التخطيط لابد من الرقابة التي تعتبر من أهم الوظائف الأساسية التي تعمل على التحقق من أن المؤسسة تعمل وفق ما خطط له سلفاً، ثم تقييم نتائجها والتي على أساسها يتم إتخاذ القرارات المناسبة التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف المسطرة.

ولتتمكن المؤسسة من معرفة قدرتها على بلوغ أهدافها، فإنها بحاجة إلى تقييم أدائها أو بالأحرى تقييم أداء كل وظيفة من وظائفها (أدائها التجاري، أدائها المالي، أدائها الإنتاجي... الخ).

وتعتبر عملية تقييم الأداء المالي من أهم الأدوات التي تساعد إدارة المؤسسة على قياس فعالية وكفاءة أدائها المالي والكشف عن أوجه الخلل فيه مما يضمن بقائها وإستمراريتها، كما أن عملية التقييم تظهر التطور الذي حققته المؤسسة في سعيها نحو الأفضل، مما يساعد في إيجاد نوع من التنافس بين الأقسام والإدارات المختلفة وهذا بدوره يدفع المؤسسة لتحسين مستوى أدائها.

ومن هنا جاءت فكرة الموازنة التقديرية كخطة مالية مستقبلية تستخدم كأداة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء وتوجيه موارد المؤسسة نحو الإستغلال الأمثل، فالموازنات التقديرية هي أحد أحسن الوسائل التي يمكن من خلالها التفكير والتخطيط بمشاكل المستقبل، حيث يعد نظام الموازنة التقديرية مزيجاً من تدفق المعلومات والإجراءات والعمليات الإدارية، وتعد في الوقت نفسه جزءاً من التخطيط ونظاماً فعالاً للرقابة على مختلف أوجه النشاط في المشروع، وهي معيار لتقييم الأداء يلتزم به المسؤولون عند التنفيذ حيث تتحدد بموجبها الإنحرافات التي تعد أساساً لإتخاذ القرارات التصحيحية والمساءلة المحاسبية وتقييم الأداء.

وعليه فإن موضوع الموازنة التقديرية يعتبر من الموضوعات البالغة الأهمية، بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية خاصة مع متطلبات التكيف ومع معطيات التحرر الاقتصادي، وما تقدمه الموازنة التقديرية لمتخذي القرار من مناهج ووسائل علمية تساعدهم في تحديد الأهداف ووضع الخطط بالإضافة إلى مراقبة تنفيذه.

❖ إشكالية الدراسة:

من خلال ما تقدم تتضح معالم الإشكالية الجوهرية لهذه الدراسة على النحو التالي:

❖ كيف يمكن للموازنات التقديرية أن تساهم في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة تتبادر إلى أذهاننا التساؤلات التالية:

- ✓ فيم تتمثل أهمية عملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية؟
- ✓ هل يمكن أن يكون للمؤسسة نظام رقابة فعال بدون استخدام الموازنة التقديرية؟
- ✓ هل يتم إعداد الموازنات التقديرية في المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقها بطرق علمية وحديثة؟

❖ فرضيات الدراسة:

وللإجابة على الإشكالية المطروحة إعتمدنا الفرضيات التالية:

- ✓ تعتبر عملية تقييم الأداء المالي أداة رئيسية للقيام بوظيفة الرقابة داخل المؤسسة.
- ✓ نظام الرقابة الفعال للمؤسسة لا يمكن أن يتحقق إلا بإستخدام الموازنات التقديرية.
- ✓ يتم إعداد الموازنات التقديرية في المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقها بطرق علمية وحديثة.

❖ أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الموضوع في تحديد دور الموازنات التقديرية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية التي تعتبر من الركائز الأساسية للمؤسسة الاقتصادية، والتي من خلالها تضمن هذه الأخيرة مستوى أفضل لأدائها، إضافة إلى إبراز المزايا التي يقدمها التخطيط المالي للمؤسسة من خلال الموازنات التقديرية التي تسمح للمؤسسة بمراقبة عملية تنفيذ نشاطاتها وتصحيح الإنحرافات التي قد تحدث وهو ما يساهم في تحسين أداء المؤسسة.

❖ أهداف الدراسة:

نتطلع من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ إبراز أهمية عملية تقييم الأداء داخل المؤسسة.
- ✓ محاولة التعريف بنظام الموازنات التقديرية الذي يسمح للمسيرين بتحقيق فعالية وفاعلية لتحقيق أداء متميز من أجل السير الحسن للمؤسسة.
- ✓ إبراز دور الموازنات التقديرية في إعطاء نظرة مستقبلية عن نشاط المؤسسة.

❖ أسباب إختيار الموضوع:

- لم يكن إختيارنا لهذا الموضوع بمحض الصدفة، بل جاء نتيجة عدة إعتبرات موضوعية تمثلت فيما يلي:
- ✓ الأهمية البالغة للموضوع خاصة مع التحولات الإقتصادية التي عرفتها المؤسسة الإقتصادية.
- ✓ معرفة مدى تطبيق نظام الموازنات التقديرية في المؤسسة الإقتصادية.
- ✓ محاولة إثراء المكتبة الجامعية بموضوع تطبيقي أكثر منه نظري.

❖ المناهج المتبعة في الدراسة:

حتى يستوفي الموضوع محل البحث حقه من التحليل وتسليط الضوء عليه، للتمكن من بلورة تصور يساعد على تجاوز الإشكالية. وللإجابة على التساؤلات المطروحة، إعتدنا على المناهج والأساليب العلمية التي رأينا أنها مناسبة لمثل هذه الدراسات الأكاديمية، معتمدين على:

- ✓ المنهج الوصفي التحليلي الذي يهتم بذكر خصائص ومميزات الظاهرة الموصوفة بدقة معبراً بصورة كمية أو كيفية، وإستعملنا هذا المنهج لأنه يهدف إلى شرح الأبعاد والمفاهيم العلمية للموازنات التقديرية، وإستخدامها في تقييم الأداء بصفة عامة والأداء المالي بصفة خاصة.
- ✓ المنهج المتبع في الدراسة الميدانية هو منهج دراسة حالة لإلقاء الضوء على الظاهرة المدروسة، حيث تم في هذا الجانب دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدراجات النارية وتطبيقاً "قائمة".

❖ التوثيق العلمي:

للإلمام بالموضوع بمختلف جوانبه تم جمع البيانات من مختلف المصادر حيث إستخدمنا في:

- ✓ **الدراسة النظرية:** تناولنا فيها العديد من الكتب (العربية، الأجنبية) ذات صلة مباشرة أو غير مباشرة بالموضوع، مذكرات الماجستير، رسائل الماجستير، أطروحات الدكتوراه، إضافة إلى الملتقيات، المؤتمرات، المجالات، ومواقع الانترنت.

- ✓ **الدراسة التطبيقية:** لقد تمت الدراسة على مستوى المؤسسة الوطنية للدراجات النارية وتطبيقاً "قائمة"، حيث قمنا بتحصيل مجموعة من الوثائق الخاصة بالدراسة للثلاث السنوات الأخيرة 2013، 2014، 2015.

❖ الدراسات السابقة:

تكتسي الدراسات السابقة بالنسبة لأي بحث علمي أهمية كبيرة لأنها تعد بمثابة المرجعية العلمية التي يستند إليها البحث في تحديد مسارات انطلاقه وتوضيح الجوانب التي يعالجها ضمن سياق ما سبقه من بحوث ودراسات.

ومما لا شك فيه أن هناك دراسات سابقة كثيرة تناولت موضوع الموازنات التقديرية لكن حدود البحث الحالي لا تسمح بالتطرق إليها، ولكن سوف يتم التطرق إلى بعض منها:

➤ **الدراسة الأولى:** بن زعيط وهيبة، "الموازنات التقديرية كوسيلة لإتخاذ القرار، دراسة حالة مؤسسة السيارات الصناعية، SENVI، وهران" مداخلة منشورة في علو التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2009، حيث عاجلت الإشكالية التالية:

✚ كيف يمكن للموازنة التقديرية أن تساهم في عملية صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية بشكل عام؟
ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هي:

- ✓ نظام الموازنات التقديرية يقوم بأربعة وظائف أساسية تتمثل في التخطيط، التنسيق، الرقابة والتحفيز.
- ✓ الإعتماد على الموازنة التقديرية يمكن المؤسسة من إتخاذ قرارات هامة جدا تتعلق بتحقيق أهداف إستراتيجية كقرارات الإستثمار والتمويل.
- ✓ الموازنة التقديرية كأداة فعالة للتسيير وكت ترجمة للقرارات وتساهم بشكل فعال في عملية صنع القرار.
- ✓ تعتبر الموازنات التقديرية من الأساليب الكمية في التسيير وأداة فعالة في الرقابة وكت ترجمة للقرارات المستقبلية.

➤ **الدراسة الثانية:** محمد حسن محمد الجديلي " دور الموازنة كأداة التخطيط المالي في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة " رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، عمادة الدراسات العليا، غزة، حيث عاجلت الإشكالية:

✚ إلى أي مدى يتم إستخدام الموازنة كأداة تخطيط مالي في المنظمات غير حكومية في قطاع غزة وما هي أهم المشاكل التي تعوق إستخدامها؟

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هي:

- ✓ تؤثر الموازنة على القرارات المتخذة والتخطيط المالي بالتحديد في إدارة المنظمات وترشيد القرار.
- ✓ تعاني المنظمات من عدم الاستفادة من بتحليل الإنحرافات التي قد تظهر بين المخطط في الموازنة والفعلي.
- ✓ أن نجاح إستخدام الموازنة يرتبط إلى حد ما بالمؤهلات العلمية لصانعي القرارات.
- ✓ ضعف إستخدام الموازنة التي تعتبر من أبرز أدوات التخطيط المالي في المنظمات غير حكومية.

➤ **الدراسة الثالثة:** زيد محمود موسى عليان "مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة" رسالة ماجستير كلية الأعمال، قسم المحاسبة جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، حيث عاجلت الإشكالية التالية:

هل تهتم إدارات الشركات الصناعية الأردنية بإعداد موازنات تخطيطية تستخدم أداة للرقابة وتقييم الأداء؟

وأهم ما توصلت إليها لدراسة من نتائج كانت كالتالي:

- ✓ إن غالبية الشركات الصناعية الأردنية تقوم بتطبيق الموازنات التخطيطية وإعدادها بشكل منتظم لإستخدامها أداة فاعلة في عملية الرقابة.
- ✓ شركات الدراسة تستخدم نتائج الموازنات في معالجة الانحرافات الحالية والعمل على الاستفادة منها مستقبلا كي يتم تفاد حدوثها مستقبلا.
- ✓ وجود بعض المعوقات والتي تحد جزئياً من استخدام نظام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية.
- ✓ تستخدم الشركات الصناعية الأردنية الموازنات التخطيطية كأداة في تخطيط عملية الإيرادات والمصاريف.
- ✓ تتمتع إدارات الشركات الصناعية الأردنية بدرجة عالية من الإدراك لأهمية توفر المعلومات الكافية والبيئة المناسبة داخل الشركات من أجل تحضير تلك الموازنات.

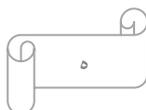
➤ **الدراسة الرابعة:**

J.H.Hall senior lecturer, **An empirical investigation of the capital budgeting process**, university of Pretoria South Africa article in journal, 15/11/2000.

تمحورت هذه الدراسة حول إعداد موازنة الاستثمار والقيود المفروضة على التجارة الدولية وأهم ما توصلت

إليه الدراسة من نتائج كالتالي:

- ✓ إبراز وتقييم قرار الاستثمار اعتماداً على موازنة الاستثمار للوصول إلى الأسواق العالمية.
- ✓ من الصعب الاعتماد على نظام معين للتنبؤ بالعمليات الاستثمارية والتدفقات النقدية العائدة.
- ✓ إعتقاد صناع القرار على مؤشر أو اثنين وإلغاء بقية المؤشرات.



❖ هيكل الدراسة:

بغية الإلمام والإحاطة بمختلف حيثيات الموضوع وإثرائه ومعالجة إشكالية الدراسة والتأكد من صحة أو خطأ الفرضيات المقترحة تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، إثنان منهما تضمنتا الجانب النظري بينما تضمن الفصل الثالث الجانب التطبيقي، فيما يسبق هذه الفصول مقدمة تهتم بتوضيح إشكالية الدراسة، أهميتها وأهدافها، والمنهج المتبع فيها، وأهم الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوعنا، وفي الأخير الخاتمة وفيها تم عرض أهم النتائج التي توصلنا إليها إضافة إلى الإجابة على الإشكالية وإختبار الفرضيات وأهم الإقتراحات التي إقترحناها، أما عن محتويات الدراسة فهي كالتالي:

الفصل الأول: قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث خصص الأول منه لدراسة أداء المؤسسة الاقتصادية من خلال إعطاء المفهوم العام له، أهميته، مكوناته، وأهم العوامل المؤثرة فيه، أما المبحث الثاني فقد خصص لدراسة الأداء المالي بمختلف أبعاده، أما المبحث الثالث من هذا الفصل فقد تم تخصيصه لدراسة قياس وتقييم الأداء المالي.

الفصل الثاني: إستخدام الموازنات التقديرية كأداة لتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، تطرقنا في المبحث الأول للإطار المفاهيمي للموازنات التقديرية بغية الإلمام بمختلف جوانبه من تعريف، خصائص، مبادئ، أهداف، وظائف، وإجراءات إعدادها، وأنواعها، أما المبحث الثاني تناولنا فيه الرقابة بإستخدام الموازنات التقديرية بإبراز أهمية الرقابة بالموازنات التقديرية وأهم أهدافها، لیتم في المبحث الثالث دراسة التقييم المالي بواسطة مراقبة الموازنات التقديرية من خلال التطرق لمستويات الرقابة وتحليل الإنحرافات وإتخاذ الإجراءات التصحيحية ودورها في تحقيق الرقابة وتقييم الأداء.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها "CYCMA"

قمنا بمحاولة إسقاط الجانب النظري ميدانياً على المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها "CYCMA" من خلال ثلاثة مباحث أيضاً تم التطرق أولاً إلى تقدم عام للمؤسسة بشكل موجز، هيكلها التنظيمي، وأهمية موقعها في السوق، أما وفي المبحث الثاني تم التطرق إلى أهم الموازنات التي تعتمد عليها المؤسسة، بالإضافة إلى طرق تقدير موازني المبيعات والإنتاج وأخيراً تحليل إنحراف موازني المبيعات والإنتاج.

❖ صعوبات الدراسة:

كما هو الحال عند إعداد البحوث العلمية يتخلل الباحث عدة صعوبات عقبات لا بد من الإشارة إليها في

مايلي:

- ✓ الصعوبة في إختيار المؤسسة محل الدراسة، وهذا راجع إلى الضغط الممارس على هذه المؤسسات والتهرب بعضها من القيام بالتنسيق مع الهيئات العلمية ومساعدة الطلبة في إعداد البحوث.
- ✓ التحفظ وعدم تقديم المعلومات الكافية التي تساعد على تحليل الدراسة وخاصة تكتمهم عن بعض المعلومات المهمة عن القسم الخاص بمراقبة التسيير.
- ✓ صعوبة تطبيق بعض القوانين التي تناولناها في الجانب النظري المتعلقة بتحليل الإنحرافات على المؤسسة محل الدراسة بالرغم من أهميتها، وهذا بسبب نقص في الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة، بالإضافة إلى عدم مواكبة المؤسسة للتطورات الحديثة.

الفصل الأول: قياس وتقييم

الأداء المالي في المؤسسة

الإقتصادية

مقدمة الفصل الأول:

إن المؤسسة في إطار سعيها لتحقيق مجموعة من الأهداف والغايات، تقوم بوضع خطط وسياسات وبرامج توضح وترسم للمؤسسة الطريق الكفيل بتحديد كيفية إدارة مواردها بالشكل الأمثل والرشيد وكذلك إستخدام هذه الخطط لمتابعة نتائج أعمال المؤسسة من خلال تقييم الأداء الذي يعتبر محوراً أساسياً لها، فالرغبة في تحقيق الكفاءة والفعالية داخل المؤسسة يتطلب تحليل شامل لأوجه النشاط لكي يتخذ أساساً لتقييم الأداء الكلي للمؤسسة. ويكتسي موضوع تقييم الأداء المالي إهتماماً كبيراً من طرف المفكرين وأصحاب المؤسسات، خاصة في عصرنا الحالي حيث تشعبت فيه عملية تفسير آثار المعلومة (مالية، محاسبية، إقتصادية) على أداء المؤسسة إجمالاً، وبالرغم من هذا الإهتمام الكبير إلا أن مفهومه لا يزال يشوبه الكثير من الغموض لذا سنحاول في هذا الفصل توضيح هذا المصطلح من خلال الإشارة إلى كافة الجوانب المتعلقة بأداء المؤسسة، وسيتم معالجة الفصل الأول في ثلاث مباحث هي كالتالي:

- **المبحث الأول:** عموميات حول الأداء للمؤسسة الاقتصادية.
- **المبحث الثاني:** مفاهيم أساسية حول الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.
- **المبحث الثالث:** الإطار المفاهيمي لقياس وتقييم الأداء المالي.

المبحث الأول: عموميات حول الأداء للمؤسسة الاقتصادية.

يخطئ مفهوم الأداء بأهمية كبيرة في تسيير المؤسسات، لذا نال ولا يزال ينال الإهتمام المتزايد من طرف الباحثين والمفكرين والممارسين في مجال الإدارة والتسيير، وهذا من منطلق أن الأداء يمثل الدافع الأساسي لوجود أية مؤسسة، كما يعتبر العامل الأكثر إسهاماً في تحقيق هدفها الرئيسي ألا وهو البقاء والإستمرارية.

المطلب الأول: مفهوم الأداء.

إن مصطلح الأداء ليس حديثاً، حيث توجد عدة دراسات من الناحيتين النظرية والتطبيقية التي كانت تهدف إلى تحقيق مفهومه، وتعود أسباب إختلاف التعاريف التي أعطيت لمفهوم الأداء إلى كونه مصطلح واسع الإستعمال، متطور، ومتعدد المكونات.

1-1- تعريف الأداء:

إن أصل كلمة أداء ينحدر من اللغة اللاتينية أين توجد كلمة " Performare " التي تعني إعطاء وذلك بأسلوب كلي، وبعدها إشتقت اللغة الإنجليزية منها كلمة " Performance " وأعطتها معناها.⁽¹⁾

يقصد بالأداء: "المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها، ولذلك فهو مفهوم يعكس كل من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها، أي أنه مفهوم يربط بين أوجه النشاط وبين الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها من خلال هذه الأنشطة".⁽²⁾

وينظر (P. DRUKER) إلى الأداء على أنه: "قدرة المؤسسة على الإستمرارية والبقاء محققة التوازن بين رضا المساهمين والعمال".⁽³⁾

في حين أشار (DAVID) إلى مفهوم الأداء بأنه: "مجموعة النتائج المترتبة عن الأنشطة والممارسات التي تقوم بها المؤسسة، والتي يتوقع أن تكون مقابل الأهداف الموضوعية والمرسومة".⁽⁴⁾

⁽¹⁾Abdellatif Khemakhem, **La Dynamique du Contrôle de Gestion**, Dunod, France, 2^{ème} Edition, 1976, P310.

⁽²⁾قرشي محمد الصغير، "عمليات المصادر الخارجية كمدخل لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية"، الملتقى الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 22-23 / 11 / 2011، ص35.

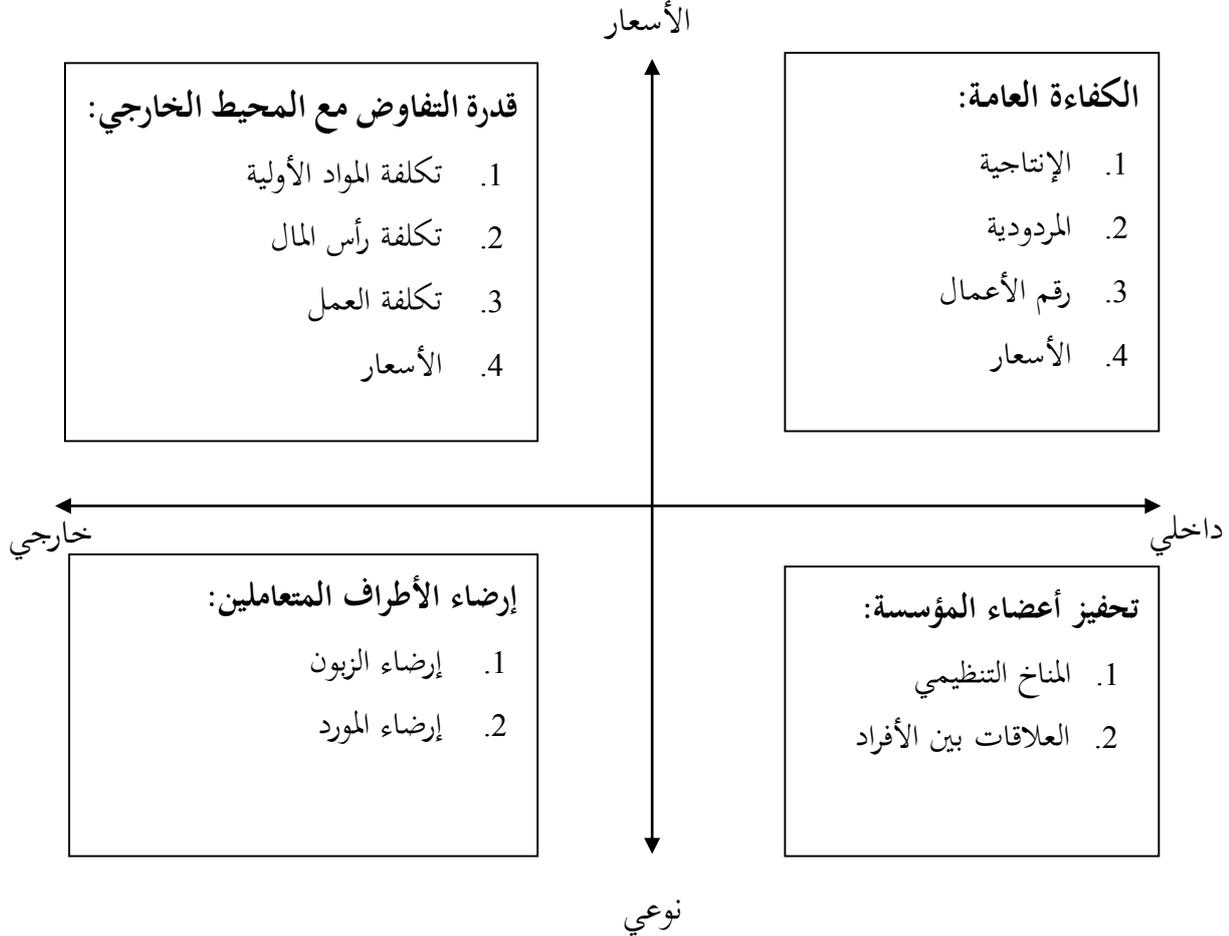
⁽³⁾الشيخ الداوي، "تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء"، مجلة الباحث، جامعة الجزائر، عدد07، 2010، ص218.

⁽⁴⁾علاء فرحات طالب، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الإستراتيجي للمصارف، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2011، ص64.

الفصل الأول: قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

ويحصر البعض الأداء على مستوى المؤسسة في أربعة أبعاد أساسية يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

الشكل رقم(1): تمثيل أبعاد الأداء الرباعية.



Source: Aloin Marion, **Le Diagnostic D'entreprise Méthode et Processus**, Economica, France, 1999, P175.

يستند من الشكل أن الأداء بأبعاده الأربعة هو مفهوم شامل ينطوي على العديد من المفاهيم الجزئية التي لها علاقة بنجاح وتطور المؤسسة الاقتصادية، والبعض الآخر يرى بأن الأداء الأمثل في المؤسسة الاقتصادية يرتبط ارتباطاً وثيقاً ومحكماً بالكفاءة والفعالية، ويربط أغلب الباحثون مصطلح الأداء بمدى بلوغ المؤسسة لأهدافها ومدى الرشادة في استخدام الموارد وهذا ما ينبثق ضمن مفهوم الكفاءة والفعالية.⁽¹⁾

وحسب (Miller and Bromily): "الأداء هو إنعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية والبشرية وإستغلالها بكفاءة وفعالية بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها".⁽²⁾

⁽¹⁾Alain Marion, **Le Diagnostic D'entreprise Méthode et Processus**, Ed Economica, France, 1999 , P175.

⁽²⁾ محمد الصغير قريشي، مرجع سبق ذكره، ص111.

ومن خلال ما تقدم من إستعراض الأدبيات التي تناولت مفهوم الأداء نسعى إلى تحقيق محاولة صياغة تعريف شامل للأداء، إذ نرى بأنه: "تعبير عن كيفية توظيف المؤسسة لمواردها المتاحة وفق معايير محددة وبطريقة متوازنة من أجل تحقيق أهدافها القصيرة والطويلة الأمد بغية الإستمرار في مجال الأعمال".

2-1- أهمية الأداء:

يعد الأداء مفهوماً شمولياً وهاماً بالنسبة لجميع مؤسسات الأعمال بشكل عام، ويكاد يكون ظاهرة شمولية لجميع فروع وحقول المعرفة المحاسبية والإدارية، لذلك فإن أغلب مؤسسات الأعمال أصبحت تولي أهمية كبيرة للأداء ويتضح ذلك من خلال مناقشة الأداء في إطار ثلاثة أبعاد رئيسية وهي: (1)

1-2-1- من الناحية النظرية: يمثل الأداء مركز الإدارة الإستراتيجية، حيث تحتوي جميع المفاهيم الإدارية على مضامين ودلالات تختص بالأداء سواء بشكل ضمني أو بشكل مباشر، ويرجع ذلك إلى أن الأداء يمثل إختباراً زمنياً للإستراتيجية المتبعة من قبل الإدارة.

2-2-1- من الناحية الإدارية: إن الأهمية الإدارية تكون واضحة من خلال حجم الإهتمام الكبير والمتميز من قبل إدارات المؤسسات بالأداء ونتائجه، والتحولت التي تجري في هذه المؤسسات إعتقاداً على نتائج الأداء.

3-2-1- من الناحية التجريبية: تظهر أهمية الأداء من خلال إستخدام أغلب دراسات وبحوث الإدارة الإستراتيجية لإختيار الإستراتيجيات المختلفة والعمليات الناتجة عنها.

المطلب الثاني: أشكال الأداء.

إن تحديد أشكال الأداء يفترض إختيار معيار للتصنيف ونظراً لتعدد معاني مصطلح الأداء ومجالات إستعماله وإرتباطه بالمؤسسة وكل ما يحيط بها، وبالتالي يمكن تحديد أشكال الأداء على النحو التالي:

1-2- حسب معيار الشمولية:

يصنف الأداء حسب هذا المعيار إلى الأداء الكلي والأداء الجزئي كالتالي: (2)

1-1-2- الأداء الكلي: ويتمثل الأداء الكلي للمؤسسة في الإنجازات التي ساهمت في تحقيقها جميع عناصر المؤسسة أو وظائفها.

2-1-2- الأداء الجزئي: ويتحقق الأداء الجزئي للمؤسسة على مستوى الوظائف والأنظمة الفرعية في المؤسسة.

(1) قايدي سميرة، "أهمية التسويق الدولي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، غير منشورة، تخصص مالية المؤسسات، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2014، ص43.

(2) Brigitte Doriath Christion, **Gestion Prévisionnelle et Mesure de la Performance**, Dunod, France, 4^{eme} Edition, 2009, P173.

2-2- حسب معيار المصدر:

ينقسم الأداء وفق هذا المعيار إلى نوعين هما: (1)

2-2-1- الأداء الداخلي: وهو الأداء الناتج عن كل من الموارد البشرية والمالية، والتقنية الضرورية لتسيير نشاط

المؤسسة ويشمل الأداء الداخلي مايلي:

أ- الأداء البشري: وهو أداء الأفراد داخل المؤسسة من خلال صنع القيمة المضافة، وتحقيق الأفضلية باستخدام مهاراتهم وخبراتهم.

ب- الأداء التقني: ويتمثل في قدرة المؤسسة على إستعمال إستثماراتها بشكل فعال.

ج- الأداء المالي: ويكمن الأداء المالي في فعالية تعبئة وإستخدام الوسائل المالية المتاحة.

2-2-2- الأداء الخارجي: هو الأداء الناتج عن التغيرات الحاصلة في المحيط الخارجي للمؤسسة، وهناك عدة

متغيرات تنعكس على أداء المؤسسة.

2-3- حسب معيار الطبيعة:

تبعاً لهذا المعيار يمكن تقسيم إلى ما يلي: (2)

2-3-1- الأداء الإقتصادي: يعتبر الأداء الإقتصادي المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى

بلوغها ويتمثل في الفوائض الاقتصادية التي تجنيها المؤسسة نتيجة تعظيم نواتجها، ويقاس الأداء الإقتصادي عادة باستخدام مقاييس الربحية بأنواعها المختلفة.

2-3-2- الأداء الإجتماعي: يعد الأداء الإجتماعي لأي مؤسسة أساساً لتحقيق المسؤولية الإجتماعية

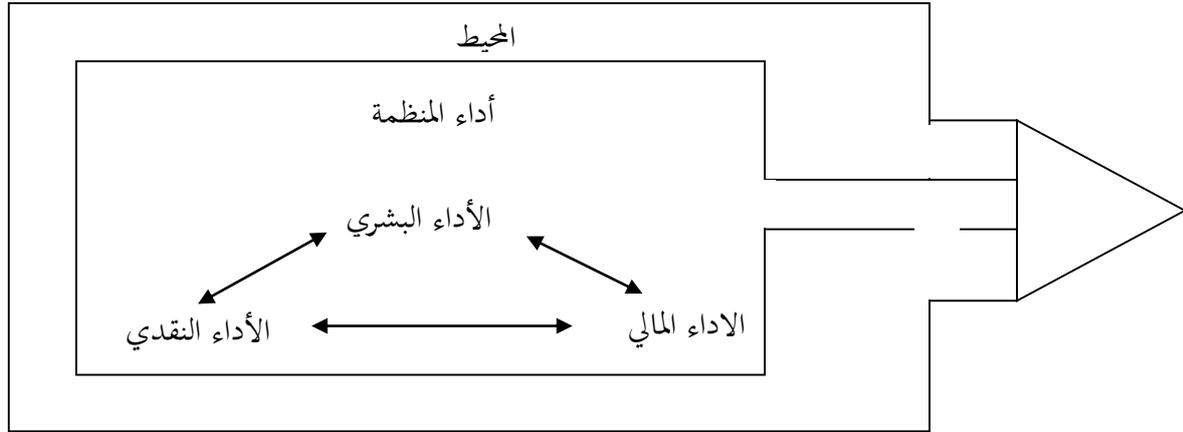
داخلها، ويصعب قياس الأداء الاجتماعي بالمقاييس الكمية المتاحة، ولتحديد مساهمة المؤسسة في المجالات الاجتماعية التي تربط بينها وبين الجهات التي تتأثر بها.

إن هذا التقسيم يفرض على المؤسسة تحليل نتائجها ومن المنظور الظاهري ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

(1) Brigitte Doriath Christion, **Op Cite**, P173

(2) مزهودة عبد الملك، "الأداء بين الكفاءة والفعالية: مفهوم وتقييم"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد 1، نوفمبر 2001، ص 89.

الشكل رقم(2): الأداء الذاتي والخارجي.



Source: Bernard Martory, *Contrôle de Gestion Sociale*, Librairie Vuibert, France, 1999, P237.

يتضح من الشكل أن المؤسسة الاقتصادية جزء لا يتجزأ من المحيط الخارجي، لذا لا بد لها أن تولي إهتماماً كبيراً بالمتغيرات المتعلقة بالمحيط الخارجي، لأن المحيط الداخلي وإن كثرت متغيراته يمكن لها أن تتحكم في تأثيراته عكس المحيط الخارجي الذي يصعب التحكم في تهيديته، وأفضل حل للمؤسسة هو أن تحاول التكيف والاستجابة للمتغيرات الخارجية بما يلائم أهدافها الأساسية.⁽¹⁾

3-3-2- الأداء التكنولوجي: يتمثل الأداء التكنولوجي للمؤسسة في تحديد أهدافها التكنولوجية أثناء عملية التخطيط، وأغلب الأحيان تكون الأهداف التي ترسمها المؤسسة أهداف إستراتيجية نظراً لأهمية التكنولوجيا. 4-3-2- الأداء الإداري: ويتمثل في الأداء الإداري للخطط والسياسات بطريقة ذات كفاءة وفعالية، ولتقييم الأداء الإداري يمكن إستخدام الأساليب المختلفة لبحوث العمليات.⁽²⁾

4-2- حسب معيار الوظيفة:

يصنف الأداء حسب معيار الوظيفة وفقاً لوظائف المؤسسة والمتمثلة في:⁽³⁾
1-4-2- أداء الوظيفة المالية: يتمثل في مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المالية، لتحقيق التوازن المالي، توفير السيولة لتسديد إلتزاماتها وتحقيق المرودية.
2-4-2- أداء الوظيفة الإنتاجية: يتمثل الأداء الإنتاجي للمؤسسة في تحقيق معدلات إنتاج مرتفعة وبجودة عالية مع تدنية التكاليف.

⁽¹⁾ Bernard Martory, *Contrôle Gestion Sociale*, Librairie Vuibert, France, 1999, P237.

⁽²⁾ Briggite Doriath Christian, *Op Cite*, P173.

⁽³⁾ مزهودة عبد الملوك، مرجع سبق ذكره، ص 89.

3-4-2- أداء وظيفة البحث والتطوير: يتم دراسة وظيفة البحث والتطوير بناءً على مؤشرات عدة منها التنوع وقدرة المؤسسة على إنتاج منتجات جديدة، وكذلك قدرتها على الإختراع والإبتكار.

4-4-2- أداء وظيفة الأفراد: يتمثل أداء الفرد في قيامه بالأنشطة والمهام المختلفة التي يتكون منها عمله وتمكنه من إنجازها وأداء مهامه بنجاح.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء.

إن تعدد العوامل المؤثرة في أداء المؤسسات الاقتصادية جعل مهمة تحديدها بدقة والإنفاق عليها من طرف الباحثين أمر صعباً للغاية وخاصة إذا كان الأمر يتعلق بتحديد مقدار التأثير وعموماً فإن العوامل المؤثرة في الأداء تتمثل فيما يلي: (1)

3-1- العوامل الخاضعة لتحكم المؤسسة نسبياً:

إن تحكم المؤسسة في العوامل الداخلية هو تحكم نسبي وهذا نظراً لترابط العوامل الداخلية فيما بينها وتأثرها أيضاً بعوامل أو متغيرات المحيط الخارجي، فتحكم المؤسسة في عواملها الداخلية له حدود إلا في بعض الحالات أين تتمكن من التحكم الكلي في بعض متغيراتها، ودور المسير إتجاه هذه العوامل هو تعظيم تأثيراتها الإيجابية وتخفيف تأثيراتها السلبية.

3-2- العوامل الغير خاضعة لتحكم المؤسسة:

تتمثل في مجموعة المتغيرات والقيود التي تستطيع المؤسسة التحكم فيها، فهي بذلك تنتمي إلى المحيط الخارجي، الذي هو مصدر للفرص التي تحاول إستغلالها ومصدر للمخاطر التي تفرض على المؤسسة التأقلم معها للتخفيف من حدتها.

ويمكن تقسيم هذه العوامل حسب معيار الطبيعة إلى:

3-2-1- عوامل إقتصادية: تتمثل في مجموعة العوامل كالنظام الإقتصادي الذي تتواجد فيه المؤسسة.

3-2-2- عوامل إجتماعية: تتمثل في العناصر الخارجية المرتبطة بتغيرات سلوك المستهلكين.

3-2-3- عوامل تكنولوجية: تتمثل في التغيرات والتطورات التي تحدثها التكنولوجيا.

3-2-4- عوامل سياسية وقانونية: هي الأخرى عناصر خارجية لا يمكن التحكم فيها تتمثل عموماً في الإستقرار

السياسي والأمني للدولة، القوانين، القرارات، ونظام الحكم... الخ.

(1) عشي عادل، "الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، غير منشورة، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2002، ص ص 24-26.

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

تعتمد الوظيفة المالية على الأداء المالي كأساس منهجي سليم لتقويم إستخدام الأموال بفعالية وبأعلى كفاءة في المؤسسة، كي يتسنى تحقيق الأهداف المالية المنشودة في الأجل الطويل.

ويعتبر الأداء المالي من المقومات الرئيسية للمؤسسة حيث يوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة والموثوق بها، لمقارنة الأداء الفعلي لأنشطة المؤسسات من خلال مؤشرات محددة لتحديد الإنحرافات عن الأهداف المحددة مسبقاً.

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

إن التطرق إلى أداء المؤسسة الاقتصادية بدراسة نظرية يعد مطلباً ضرورياً للإحاطة بجميع جوانبه.

1-1- تعريف الأداء المالي:

تعددت وتباينت آراء الباحثين فيما يخص وضع تعريف محدد للأداء المالي حيث:

يحدد مفهوم الأداء المالي في إطاره الضيق على أنه: "الأداء الذي يركز على إستخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف، حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها المؤسسة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد المؤسسة بفرص إستثمارية في ميادين الأداء المختلفة، والتي تساعد على تلبية إحتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم".⁽¹⁾

يعرف الأداء المالي على أنه: "تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء قيمة ومواجهة المستقبل من خلال الإعتماد على الميزانيات، جدول الحسابات والجداول الملحقه، ولكن لا جدوى من ذلك إن لم يأخذ الظرف الإقتصادي والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه المؤسسة النشطة في الدراسة، وعلى هذا الأساس فإن تشخيص الأداء يتم بمعاينة المردودية الاقتصادية للمؤسسة ومعدل نمو الأرباح".⁽²⁾

وهناك من الخبراء والماليين من حدد مفهوم الأداء المالي بإطاره الدقيق: "الأداء المالي وصف لوضع المؤسسة الحالي وتحديد دقيق للمجالات التي إستخدمتها للوصول إلى الأهداف من خلال دراسة المبيعات، الإيرادات، الموجودات، المطلوبات وصافي الثروة".⁽³⁾

(1) محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2010، ص45.

(2) Amaud Thastron, **Evaluation des Entreprises Technique de Gestion**, Economica, France, 3^{eme} edition, 2005, P23.

(3) عباسي عصام، "تأثير جودة المعلومة المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وإتخاذ القرارات"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، غير منشورة، تخصص مالية المؤسسات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص60.

ومما سبق فإن الأداء المالي عبارة عن:

- أداة تحفيز لإتخاذ القرارات الإستثمارية وتوجيهها إتجاه المؤسسات الناجحة، فهي تعمل على تحفيز المستثمرين للتوجه إلى المؤسسة التي تشير معاييرها المالية على التقدم والنجاح عن غيرها.
- أداة لتدارك الثغرات والمشاكل والمعوقات التي قد تظهر في مسيرة المؤسسة.
- أداة لتحفيز العاملين والإدارة في المؤسسة لبذل المزيد من الجهد بهدف تحقيق نتائج ومعايير مالية أفضل من سابقتها.

2-1- أهمية وأهداف الأداء المالي:

1-2-1- أهمية الأداء المالي: تظهر أهمية الأداء المالي بشكل خاص في كونه عملية متابعة ومعرفة نشاط المؤسسة وطبيعتها ومختلف الظروف المالية والاقتصادية المحيطة بها، بالإضافة إلى المساعدة في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتقييم البيانات المالية وفهم التفاعل بينها.

وبشكل عام يمكن حصر أهمية الأداء المالي في أنه يلقي الضوء على الجوانب الآتية: (1)

- متابعة ومعرفة نشاط المؤسسة وطبيعتها داخليا وخارجيا.
- متابعة ومعرفة الظروف المالية والاقتصادية المحيطة بالمؤسسة.
- المساعدة في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتقسيم البيانات المالية.
- المساعدة على فهم التفاعل بين البيانات المالية.

1-2-2- أهداف الأداء المالي: يمكن حصر الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها في اهداف عديد منها:

أ- تحقيق الأرباح: إن قدرة المؤسسة على توليد الأرباح تشير إلى الإدارة الفعالة والرشيده لها، فعليها توفير الحد الأدنى من الربح الذي يغطي إحتياجاتها ويضمن المكافأة العادلة لكل الأطراف المشاركة في تأسيس المؤسسة. (2)

ب- السيولة واليسر المالي: تهدف أي مؤسسة اقتصادية إلى توفير السيولة الكافية واللازمة لتسديد الإلتزامات قصيرة الأجل في موعد إستحقاقها لأن عدم الوفاء بالإلتزامات له تأثير مباشر على الأوضاع الحالية والمستقبلية للمؤسسة، كما تهدف المؤسسة إلى بلوغ مستوى اليسر المالي بقدرتها على مواجهة

(1) <https://docs.google.com/presentation/d/23.41, 25/05/2016, 22:41>.

(2) فلاح حسن الحسني، مؤيد عبد الرحمان، إدارة البنوك مدخل كمي وإستراتيجي معاصر، دار وائل للنشر، الأردن، ط2، 2003، ص234.

تواريخ إستحقاق ديونها الطويلة والمتوسطة الآجل، فالمؤسسة التي تدير السيولة واليسر المالي بشكل

فعال بإمكانها أن تؤمن التحصيل والدفع والإستثمار وكذا توزيع الأرباح والإحتفاظ بها.⁽¹⁾

ج- التوازن المالي: يعتبر التوازن المالي هدفاً مالياً يمس باستقرار المؤسسة المالي لذا تسعى المؤسسة لتحقيقه، ويمثل التوازن في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالإحتفاظ به.⁽²⁾

د- تحقيق المردودية: تعتبر هدف أساسي للمؤسسة وتعرف على أنها "الإرتباط بين النتائج والوسائل التي تستعمل في تحقيق هذه النتائج وهي تحدد مدى مساهمة رأس المال المستثمر في تحقيق النتائج المالية.⁽³⁾

هـ- إنشاء القيمة: يعتبر إنشاء القيمة هدفاً جديداً فرضته الوضعية الراهنة التي تتميز بها المحيط الخارجي وإنشاء القيمة يعني القدرة على تحقيق مردودية مستقبلية كافية من الأموال المستثمرة حالياً، والمردودية الكافية هي التي لا تقل عن المردودية التي بإمكان المساهمين الحصول عليها في إستثمارات أخرى ذات مستوى خطر مماثل.⁽⁴⁾

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء المالي.

هناك مجموعة من العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر على الأداء المالي، ويمكن توضيح أهمها فيما يلي:

1-2- العوامل الداخلية:

تنقسم إلى ما يلي:⁽⁵⁾

1-1-2- الهيكل التنظيمي: يعرف الهيكل التنظيمي على أنه: "الوعاء أو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالمؤسسات وأعمالها، ففيه تتحدد أساليب الإتصالات والصلاحيات والمسؤوليات وأساليب تبادل الأنشطة والمعلومات، حيث يتضمن الهيكل التنظيمي الكثافة الإدارية التي تمثل الوظائف الإدارية في الشركات والتمايز الرأسي الذي يمثل المستويات الإدارية في الشركات، أما التمايز الأفقي فهو عدد المهام التي تبحث عن تقسيم العمل والإنتشار الجغرافي بين عدد الفروع والموظفين".

(1) عبد الغفار حنفي، تقييم الأداء المالي ودراسات الجدوى، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص55.

(2) السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي ودراسات الجدوى، الدار الجامعية، مصر، ص247.

(3) إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي والإدارة المالية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2006، ص41.

(4) Michel Gervois, **Contrôle de Gestion**, Ed Economica, France, 3^{eme} Edition, 2000, P249.

(5) محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص ص48-51.

ويؤثر الهيكل التنظيمي على أداء المؤسسات من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأعمال والنشاطات التي ينبغي القيام بها ومن ثم تخصيص الموارد لها، بالإضافة إلى تسهيل تحديد الأدوار للأفراد في المؤسسات والمساعدة في إتخاذ القرارات ضمن المواصفات التي تسهل لإدارة المؤسسات إتخاذ القرار بأكثر فاعلية.

2-1-2- المناخ التنظيمي (الثقافة التنظيمية): يقصد به وضوح التنظيم وكيفية إتخاذ القرار وأسلوب الإدارة وتوجيه الأداء وتنمية العنصر البشري، ويعني هذا إدراك العاملين مهام المؤسسة وأهدافها وعملياتها ونشاطاتها مع إرتباطها بالأداء، ويقوم المناخ التنظيمي على ضمان سلامة الأداء بصورة إيجابية وكفاءته من الناحيتين الإدارية والمالية، وإعطاء معلومات لمتخذي القرارات لرسم صورة للأداء لمعرفة مدى إلتزام الإداريين بتطبيق معايير الأداء أثناء تصرفهم في أموال المؤسسة.

3-1-2- الحجم: يقصد بالحجم تصنيف المؤسسات إلى مؤسسات صغيرة أو متوسطة أو كبيرة الحجم، حيث يوجد عدة مقاييس لحجم المؤسسة منها: إجمالي الموجودات أو إجمالي المبيعات أو إجمالي الودائع أو إجمالي القيمة الدفترية.

يعتبر الحجم من العوامل التي تؤثر سلبيًا على الأداء المالي للمؤسسات، حيث أن بزيادة الحجم فإن عملية إدارة المؤسسة تصبح أكثر تعقيدًا ومنه يصبح أدائها أقل فعالية، كما يمكن أن يؤثر الحجم إيجابيًا، حيث أنه كلما زاد حجم المؤسسة أدى ذلك، إلى زيادة عدد المحللين الماليين المهتمين بالشركة، وقد أجريت عدة دراسات حول علاقة الحجم بأداء الشركات وبينت على وجود علاقة طردية بينهما.

4-1-2- التكنولوجيا: هي عبارة عن الأساليب والمهارات والطرق المعتمدة في الشركة لتحقيق الأهداف المنشودة والتي تعمل على ربط المصادر بالإحتياجات، ويندرج تحت التكنولوجيا عدد من الأنواع كتكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب وتكون وفقا للمواصفات التي يطلبها المستهلك، وتكنولوجيا الإنتاج المستمر التي تلتزم بمبدأ الإستمرارية. وعلى الشركات تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها والمنسجمة مع أهدافها، وذلك بسبب أن التكنولوجيا من أبرز التحديات التي تواجه الشركات والتي لا بد من التكيف مع التكنولوجيا وإستيعابها وتعديل أدائها وتطويره بهدف الملائمة بين التقنية والأداء.

2-2- العوامل الخارجية:

يؤثر في الأداء المالي مجموعة من العوامل الخارجية التي تخرج عن نطاق تحكمه كالأوضاع الاقتصادية العامة، والسياسات الاقتصادية... الخ، وعموما تتمثل أهم العوامل الخارجية المؤثرة في الأداء المالي في: (1)

(1) ناظم حسن السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليلي، دار الثقافة، الأردن، 2009، ص 136-138.

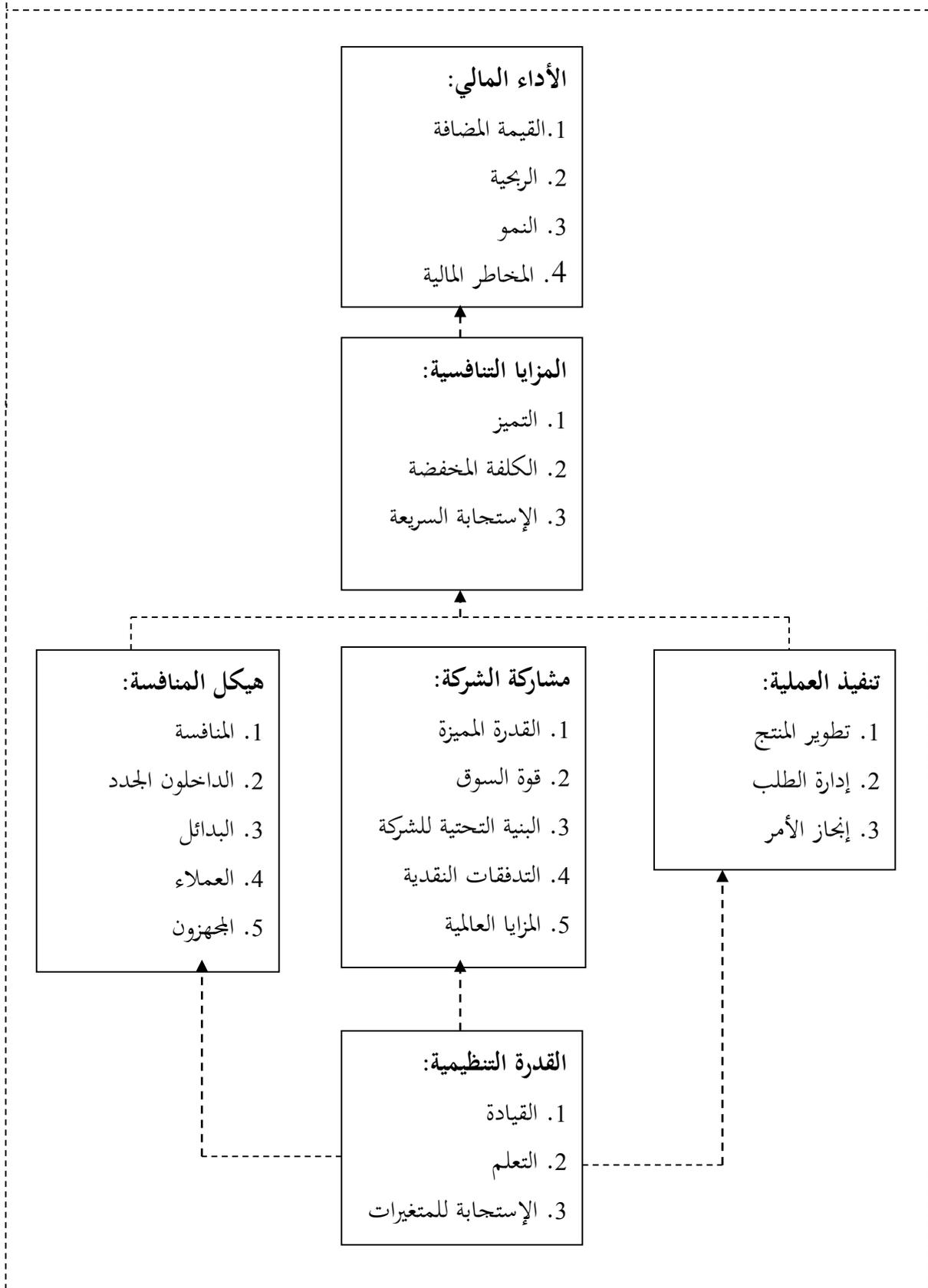
2-2-1- السوق: يوجد العديد من الأشكال التي يمكن أن تأخذها أسواق السلع الاقتصادية، حيث يعتمد ذلك على هيكل السوق والسلوك الذي تقوم المؤسسة بإتباعه من أجل تحقيق هدفها الأساسي وهو تعظيم الربح، ويؤثر السوق في الأداء المالي من ناحية قانوني العرض والطلب، فإن تميز السوق بالانتعاش وكثرة الطلب فإن ذلك سيؤثر بإيجابية على الأداء المالي، أما في الحالة العكسية فسنلاحظ تراجع في الأداء المالي.

2-2-2- المنافسة: تعتبر المنافسة سلاح ذو حدين بالنسبة للأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، فتراها قد تعتبر الحفز لتعزيزه عندما تواجه المؤسسة تداعيات المنافسة فتحاول جاهدة لتحسين صورتها ووضعها المالي عن طريق أدائها المالي لتواكب هذه التداعيات، أما من جهة أخرى فإن لم تكن المؤسسة أهلاً لهذه التداعيات ولا تستطيع مواجهة المنافسة فإن وضعها المالي يتدهور، وبالتالي الأداء المالي يسوء.

2-2-3- الأوضاع الاقتصادية: إن الأوضاع الاقتصادية العامة قد تؤثر على الأداء المالي سواء بطريقة سلبية أو العكس، فنجدها مثلاً في الأزمات الاقتصادية، أو حالات التضخم، تؤثر بالسلب على الأداء المالي، أما في حالة إرتفاع الطلب الكلي أو دعم الدولة لإنتاج ما قد يؤثر بإيجابية على الأداء المالي.

ويمكن توضيح العوامل المؤثرة في الأداء المالي سواء الداخلية منها أو الخارجية في الشكل التالي:

الشكل رقم (3): العوامل المؤثرة في الأداء المالي.



المصدر: ناظم حسن السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليلي، دار الثقافة، الأردن، 2009، ص 137.

المطلب الثالث: معايير الأداء المالي.

هناك مجموعة من المعايير والمؤشرات التي يمكن الإستعانة بها في تقييم الأداء، إلا أن الضرورة تقتضي وضعها في ضوء الأهداف المحددة للمؤسسة وطبيعة نشاطها، حيث أن درجة أهمية كل هدف من أهداف المؤسسة يختلف باختلاف مرحلة التطور التي تكون فيها، وبالتالي تصبح تلك المؤشرات بمثابة معايير يمكن بواسطتها تقدير مدى قيام المؤسسة بتحقيق الأهداف المسطرة.

3-1- معيار العائد على رأس مال المستثمر:

إن الوحدة الاقتصادية الصناعية التي تستخدم قدر كبير من الأموال في عملية صنع وتسويق السلع والخدمات يمكن لها أن تقيس أو تحكم على مدى كفاية جهودها في ضوء متوسط العائد على الإستثمار، ويعتبر معيار العائد على رأس المال المستثمر من المعايير المهمة لقياس أداء المؤسسات.⁽¹⁾

ويطلق على هذا المعيار إسم العائد المحاسبي، ويتم حسابه بواسطة العلاقة التالية:⁽²⁾

$$\text{معدل العائد على رأس مال المستثمر} = \frac{\text{الربح (النتيجة)}}{\text{رأس مال المستثمر}}$$

ومنه كلما كانت نسبة هذا المؤشر مرتفعة كان الأداء الإقتصادي كفاء، بالإضافة إلى السرعة أو الكفاءة التي تجري بها عملية إستخدام أصول المؤسسة في عملياتها التشغيلية.

3-2- معيار القيمة المضافة:

يعتبر معيار القيمة المضافة من المعايير الأساسية لقياس إنتاجية العمل وذلك من خلال إستخدام الأسعار الثابتة، وتعرف القيمة المضافة على أنها القيمة الإنتاجية التي تضيفها المؤسسة أو تساهم بها مع غيرها من المؤسسات في خلق الناتج الوطني أو هي عوائد عوامل الإنتاج.

وعليه فإن القيمة المضافة تحسب بالعلاقة التالية:⁽³⁾

$$\text{القيمة المضافة الإجمالية} = \text{قيمة الإنتاج} - \text{قيمة مستلزمات الإنتاج}$$

(1) يحي غني النجار، تقييم المشروعات: تحليل معايير ومؤشرات دراسات الجدوى وتقييم كفاءة الأداء، دار دجلة للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2010، ص509.

(2) عبد الحميد عبد المطلب، دراسات الجدوى الاقتصادية لإتخاذ القرارات الإستثمارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص287.

(3) عطوي لمن، "تكنولوجيا المعلومات والاتصال وتأثيرها على تحسين الأداء الإقتصادي للمؤسسة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، غير منشورة، تخصص إدارة أعمال جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2004، ص140.

3-3- معيار هامش الربحية:

يعتبر معيار الربحية مؤشرا جيدا لقياس مستوى كفاءة أداء المشروع بشرط أن لا يكون الربح على حساب النوعية أو نتيجة لإرتفاع أسعار السلع المباعة، إضافة إلى أنه مؤشر مالي كثير التداول في مختلف عمليات تقييم الأداء على إعتبار أن الربحية هدف مالي تسعى المؤسسة لتحقيقه. ويمكن حساب مؤشر الربحية بالعلاقة التالية:⁽¹⁾

$$\text{هامش الربحية} = \text{نتيجة الإستغلال} / \text{رقم الأعمال}$$

كلما إرتفعت نسبة هامش الربحية كلما دل ذلك على إرتفاع الكفاءة المالية للمؤسسة، وهناك مؤشر آخر للربحية قصيرة الأمد هو هامش الربح الصافي، ويحسب كما يلي:

$$\text{هامش الربح الصافي} = \text{صافي الربح (نتيجة صافية)} / \text{صافي المبيعات}$$

وعليه لا يمكن الحكم على مثالية أي مؤشر من المؤشرات سابقة الذكر، لأن كل معيار يقيس جانبا مختلفا من الأداء، وعلى حسب الهدف والحالة والزمن الذي تتواجد فيه المؤسسة.

⁽¹⁾ يحي غني النجار، مرجع سبق ذكره، ص 527.

المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي لقياس وتقييم الأداء المالي.

يعد قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ذو الأهمية البالغة في النشاط الاقتصادي، حيث أصبح الشغل الشاغل للمسيرين هو البحث في سبل القياس والتقييم الدقيقة والتي تعطي قيماً ذات مصداقية للقيمة الحقيقية للمؤسسة، وعليه سيتم في هذا المبحث إلقاء الضوء على مفهوم قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول: ماهية قياس وتقييم الأداء المالي.

يوجد خلط كبير بين مصطلحي القياس والتقييم، فنجد الكثير من البحوث تستعملها كمرادفتان وهذا خطأ كبير، فقياس الأداء المالي ينطوي على معايير ومؤشرات كمية محددة، أما عملية التقييم تنطوي على تقديم الحكم (قد يكون كمي أو نوعي)، على ما تم قياسه في المرحلة الأولى.

1-1- مفهوم قياس الأداء المالي:

إن عملية قياس الأداء المالي تشكل تطوراً حديثاً في مجال التسيير، حيث أصبحت تعد من الضروريات التي تقوم عليها عملية التقييم.

1-1-1- تعريف قياس الأداء المالي: تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى تحقيق أرباح معينة من خلال إنتاج عدد معين من الوحدات، وهنا تلح الحاجة إلى قياس ما تتم تحقيقه من خلال مؤشرات معينة، وذلك عن طريق دراسة وتحليل نشاط المؤسسة، حتى يمكن معرفة وضعية ومركز المؤسسة والاستفادة منها في رسم الخطط وتوجيه السياسات العامة، وبالتالي تمكن من صنع القرارات الملائمة، فقياس الأداء المالي يعتبر من أهم المركبات الأساسية في المؤسسة، فيقوم بعملية جمع، تحليل، والتقرير لمختلف المعلومات المالية فضلاً من مساهمته الفعالة في صنع مختلف القرارات التي تخدم الأهداف العامة.⁽¹⁾

فقياس الأداء هو: "عبارة عن تحديد كمية أو طاقة عنصر معين مما يستبعد من إستعمال التخمين والطرق الأخرى التي قد تكون غير دقيقة ولا تفي بالمطلوب".⁽²⁾

كذلك تعرف عملية قياس الأداء المالي بأنها: "عملية تحديد الرقمية للأشياء أو للأحداث وفقاً لقواعد معينة والتي يجب أن تكون متوافقة مع خصائص الأشياء أو الأحداث موضوع القياس".⁽³⁾

(1) وائل محمد صبحي إدريس، ظاهر محسن منصور الغالي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل لنشر، الأردن، 2009، ص38.

(2) George Rterry, Stéphan Franclin, **Les Principes du Management**, Economica, Paris, 8^{eme} édition, 1985, P49.

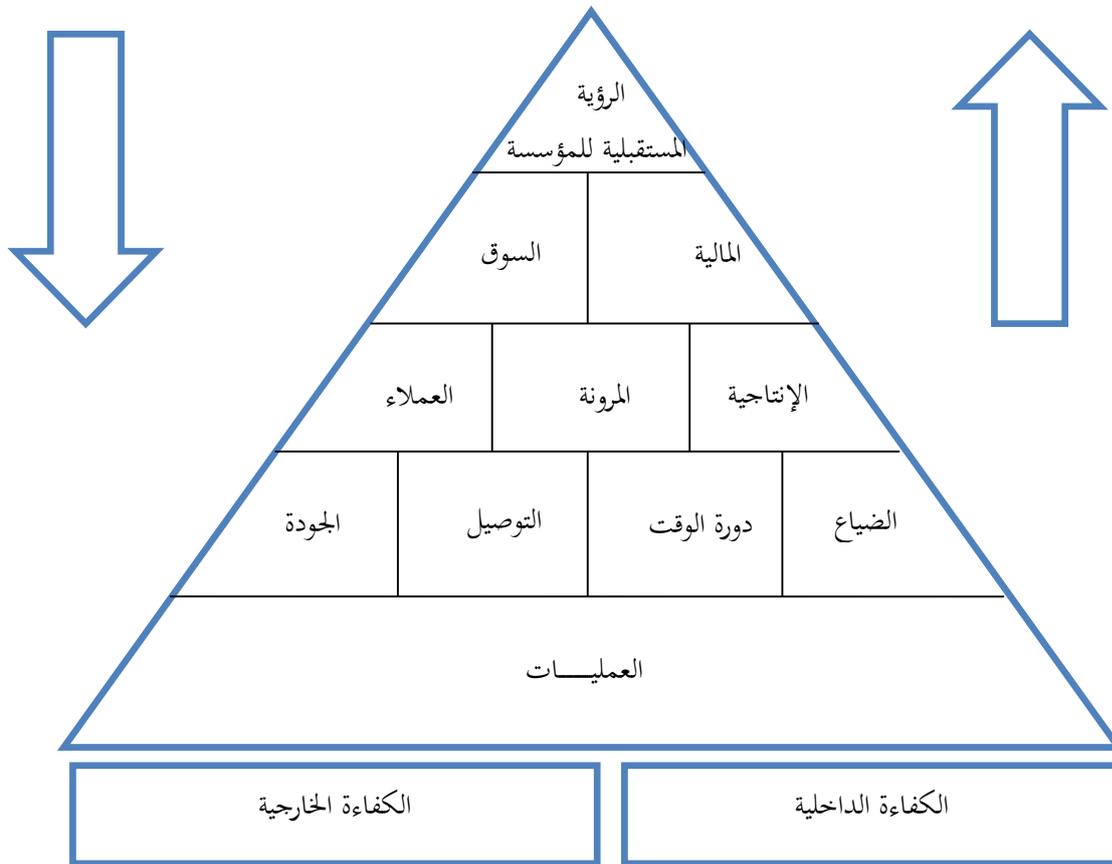
(3) مدحت أبو نصر، الأداء الإداري المتميز، المجموعة العربية للنشر، مصر، 2008، ص150.

الفصل الأول: قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

وأيضاً يعرف بأنه: "عملية إكتشاف وتحسين تلك الأنشطة التي تؤثر على ربحية المؤسسة، وذلك من خلال مجموعة من المؤشرات التي ترتبط بأداء المؤسسة في الماضي والمستقبل بهدف تقييم مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المحددة في الوقت الحاضر".⁽¹⁾

إن عملية قياس الأداء المالي، لا يمكن أن تكون فعالة إلا إذا إرتبطت بالنتائج وكيفية الحصول عليها، فقياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية لا يمكن أن يتم إلا من خلال عدة مؤشرات ومقاييس رئيسية سواء مالية كانت أو غير مالية تعتبر بمثابة عوامل مؤثرة على الجزء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وقد تكون هذه المؤشرات مستوحاة من الهيكل المبين في الشكل التالي:

الشكل رقم(4): هيكل قياس الأداء المالي.



المصدر: وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي، أساسيات الأداء وبطاقة الأداء والمتوازن، دار وائل للنشر، الأردن، 2009، ص68.

⁽¹⁾ عبد الرحيم محمد، "قياس أداء النشاط والتطور التاريخي"، ورقة عمل مقدمة في ندوة قياس الأداء في المنظمات الحكومية مدخل قائمة قياس الإنجاز المتوازنة، مصر، فيفري 2007، ص193.

الفصل الأول: قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

- 2-1-1- أهداف قياس الأداء المالي: إن الغرض الأساسي من قياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية هو توفير المدخلات الدقيقة لعملية التقييم، وبالتالي المساهمة في إتخاذ القرارات المناسبة بما يخدم الأهداف المسطرة، ويندرج ضمن هذا الهدف الأساسي جملة من الأهداف الجزئية التي تصب في مجملها نحوه، حيث يتمثل في: (1)
- إن الهدف من عملية قياس الأداء المالي المساهمة بشكل فعال في صياغة التقارير المتعلقة بإجراءات العمل والبرامج، من خلال تبيان مختلف الإيجابيات التي لا بد وأن يركز عليها، وكذا الإنحرافات التي لا بد وإتخاذ الإجراءات الملائمة لتصحيحها.
 - تركيز الإهتمام على ما هو واجب إنجازه من توفير الموارد والطاقات، بالإضافة إلى كونه يشكل تغذية عكسية فيما يتعلق بالمسار نحو الأهداف، فهو بذلك يبرز مختلف الفجوات بين النتائج والأهداف مما يسهل عملية تعديلها، وهذا من شأنه أن يساهم بشكل كبير في تحقيق الأهداف المرجوة.
 - يؤدي قياس الأداء المالي بالطبيعة الحال إلى تحسينات ملحوظة على مختلف المستويات من إنتاج وخدمات ومعالجتها.
 - الحصول على تبريرات لمختلف التكاليف.
 - التحسين في الأداء المالي، فمن خلال معرفة المؤسسة لواقع أداءها المالي بعد القيام بعملية قياسه، فإنه من السهل عليها أن تقوم بالتحسينات الممكنة للأداء المالي المستقبلي.

3-1-1- مزايا وعيوب قياس الأداء المالي: تشكل عملية قياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية خطوة ذات

فائدة كبيرة لأنها: (2)

- تساهم في إضفاء خاصية المصداقية في عرض الوضعية المالية للمؤسسة.
- تعني بتوفير قدر كاف من البيانات والمعلومات ذات الموضوعية الكبيرة.
- ترتبط بالأهداف المسطرة للمؤسسة الاقتصادية.
- تقوم على مؤشرات ومقاييس مالية التي من شأنها أن تعكس نجاح المؤسسة في بيئة تنافسية.
- تساعد في تحديد ما إذا كانت تحقق متطلبات العملاء أم لا وبالتالي البحث في سبل إرضائهم.

(1) وائل محمد صبحي إدريس، ظاهر محسن منصور الغالي، مرجع سبق ذكره، ص 70-72.

(2) مدحت أبو نصر، مرجع سبق ذكره، ص 151.

وعلى الرغم من الأهمية الكبيرة التي تكتسبها عملية قياس الأداء المالي إلا أن هناك من الباحثين من شكك في إيجابياتها من خلال:⁽¹⁾

- إن نتائج عملية قياس الأداء المالي خاصة إن كانت سلبية من شأنها أن تحدث خللا وإضطرابا وهبوطا في الروح المعنوية للعمال والمسيرين على حد سواء، وفي المقابل لما تكون إيجابية قد تولد شعورًا بالرضا وهذا من شأنه قد يحد من العزيمة في البحث عن سبل التطوير.
- غالبا ما تتسم النتائج المنتظرة من عملية قياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية بالذاتية خاصة أثناء إختيار المقاييس المستعملة وأيضا عندما تكون هذه المقاييس نوعية وليست كمية.
- في حالة وجود نتائج سلبية بعد القيام بعملية القياس فإنه من الصعب في الكثير من الأحيان إثبات السبب وتفسير النتيجة.
- قد يكون الدافع الأساسي وراء عملية القياس هو الدافع السياسي أكثر من كونه دافع تقييمي.
- قصور المؤشرات والمقاييس المستعملة في قياس الأداء المالي على الآجال قصيرة.

2-1- مفهوم عملية تقييم الأداء المالي:

تعتبر عملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة عملية بالغة الأهمية، ولذلك تخدم مختلف الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة.

1-2-1- تعريف تقييم الأداء المالي: هناك العديد من التعاريف لتقييم الأداء المالي منها:

يعني تقييم الأداء المالي: "تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت إليه من نتائج نهاية فترة مالية معينة عادة ما تكون سنة، بحثاً عن العوامل المؤثرة في النتائج وتشخيص ما تبين من إنحرافات أثناء التنفيذ وتحديد المسؤوليات وتفاذي أسبابها في المستقبل".⁽²⁾

تقييم الأداء المالي هو: "قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفا، لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم مدى أهمية تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى فعالية، وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة".⁽³⁾

⁽¹⁾ مرجع نفسه، ص151.

⁽²⁾ www.unev-eloued.dz, 07/04/2016, 23 :58

⁽³⁾ السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال: التحديات الراهنة، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2000، ص38.

الفصل الأول: قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

كما يقصد بعملية تقييم الأداء: "قياس الأعمال المنجزة ومقارنتها بما كان يجب أن يتم وفقاً للتخطيط المحدد سلفاً، أملاً في إكتشاف جوانب القوة أو تحديد نقاط الضعف على النحو المحدد سلفاً".⁽¹⁾

من خلال التعريف السابقة نستنتج أن تقييم الأداء المالي للمؤسسة يهدف إلى:

- الكشف عن مدى تحقيق القدرة الإدارية للمؤسسة، وتعني قدرة المؤسسة على توليد إيرادات سواء من أنشطتها الجارية أو الرأسمالية أو الإستثنائية.
- الكشف عن مدى تحقيق النسبة في المؤسسة، أي قدرة المؤسسة على تحقيق فائض من أنشطتها الموضحة سابقاً من أجل مكافحة عوامل الإنتاج للنظرة الحديثة.

1-2-2- أهداف تقييم الأداء المالي: يتمثل الهدف العام لعملية تقييم الأداء المالي، التأكد من أن الأداء الفعلي يتم وفقاً للخطة الموضوعية المرسومة، إلا أن هناك بعض الأهداف الأخرى لتقييم الأداء يمكن إنجازها في النقاط التالية:⁽²⁾

- العمل على الحصول على أفضل عائد ودفع حركة التنمية حيث أن تحقيق التنمية يتم عادة من خلال التوسع وإقامة المنظمات الجديدة، بالإضافة إلى زيادة وقدرة كفاءة المنظمات الموجودة والقائمة فعلاً.
 - التأكد من تنفيذ الأهداف الموضوعية بأعلى درجة من الكفاية.
 - المساعدة في التخطيط وإعادة التخطيط.
 - تخفيض معدل ومخاطر الأخطاء عند وضع الخطة.
 - تحديد مراحل التنفيذ ومتابعة التقدم في الخطة والإستراتيجيات.
 - توجيه الجهود اللازمة لتنفيذ الخطة.
- وتهدف أيضاً عملية تقييم الأداء تحقيق ما يلي:⁽³⁾

- معرفة مستوى إنجاز الوحدة الاقتصادية للوظائف المكلفة بأدائها مقارنة بتلك الوظائف المدرجة في خطتها.
- الكشف عن أماكن الخلل والضعف في نشاط الوحدة الاقتصادية وإجراء تحليل شامل لها وبيان مسبباتها وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها وإرشاد المنفذين.

(1) حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، ط2، 2011، ص90.

(2) دادن عبد الغاني، "قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية"، مجلة الباحث، جامعة الجزائر، العدد4، 2006، ص41.

(3) علي فاضل جابر، "التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، غير منشورة، تخصص مالية المؤسسات، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، ص14.

الفصل الأول: قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

- الوقوف على مدى كفاءة إستخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقق عائداً أكبر بتكاليف أقل وبنوعية أجود.
- تصحيح الموازنات التخطيطية ووضع مؤشراتهما في المسار الذي يوازن بين الطموح والإمكانات المتاحة حيث يشكل نتائج تقويم الأداء قاعدة معلوماتية كبيرة في رسم السياسات والخطط العلمية عن المزاجية والتقديرات غير الواقعية.
- تنشيط الأجهزة الرقابية على أداء عملها عن طريق المعلومات التي يقدمها تقويم الأداء فيكون بمقدورها التحقق من قيام الشركات العامة بنشاطها بكفاءة عالية وإنجازها لأهدافها المرسومة.

1-2-3- وظائف تقييم الأداء المالي: تتمثل في ثلاث نقاط أساسية هي:(1)

- الحكم على مدى تحقيق الوحدة الإنتاجية للأهداف الموضوعية بالإستعانة بقدر كبير من البيانات والإحصائيات.
- تفسير الإنحرافات والنتائج تفسيراً واضحاً مسبقاً مع الإستعانة بالمعايير والمعدلات الموضوعية مسبقاً.
- تحديد المراكز الإدارية المسؤولة من الإنحرافات.

المطلب الثاني: أسس ومراحل عملية تقييم الأداء المالي.

يتطلب تنفيذ الخطة الإستراتيجية وجود نظام فعال للرقابة يقوم بمقارنة الأداء الفعلي بالنتائج المرغوب تحقيقها، وإتخاذ الإجراءات المناسبة لتحقيق رسالة، مع توفير تغذية عكسية مرتدة من المعلومات الضرورية للإدارة العليا لتقييم النتائج وإتخاذ القرارات التصحيحية، وهذا يتطلب إتباع أسس ومراحل متتابعة متسلسلة بشكل منطقي يحقق الهدف من عملية تقييم الأداء.

1-2- الأسس العامة لتقييم الأداء المالي:

ترتكز عملية تقييم الأداء على مجموعة من الأسس العامة أهمها:(2)

- 1-1-2- تحديد أهداف المؤسسة: لكل مؤسسة عدد من الأهداف تسعى إلى تحقيقها، لذلك ينبغي أولاً تحديد هذه الأهداف ودراستها للتعرف على مدى دقتها وواقعيتها، ويتمثل التحديد الدقيق لأهداف المؤسسات في ترجمة الأهداف العامة وتحويلها إلى مجموعة من الأهداف الاقتصادية والإجتماعية التي تعبر عن أوجه النشاط الرئيسية

(1) أبو فتوح علي فضالة، التحليل المالي وإدارة الأعمال، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، مصر، ط2، 1995، ص23.

(2) بن عمارة نور الدين، "تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة ليند غاز الجزائر وحدة ورقلة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، غير منشورة، تخصص مالية مؤسسات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009، ص ص29-30.

الفصل الأول: قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

تعبيراً دقيقاً وبطريقة علمية على أن يتم ترتيب هذه الأهداف بحسب أهميتها النسبية ومدى إرتباطها بالأهداف القومية.

2-1-2- وضع الخطط التفصيلية لتحقيق الأهداف: ويقصد بها وضع خطة أو أكثر لكل مجال من مجالات النشاط في المشروع لتحديد الطريق إلى تنفيذ الأهداف المحددة، ويتطلب تعدد الخطط ضرورة التنسيق فيما بينها، على ضوء الأهداف الموضوعية حتى يمكن من وضع هذه الخطط الرئيسية المكملة للنشاط.

2-1-3- تحديد مراكز المسؤولية: تتطلب عملية تقييم الأداء ضرورة تحديد مراكز المسؤولية المختلفة التي تتمثل في الوحدات التنظيمية المحصنة بأداء نشاط معين ولها سلطة إتخاذ القرارات الكفيلة بتنفيذ هذا النشاط وفي حدود الموارد الإنتاجية الموضوعية تحت تصرفاتها.

وتتطلب عملية تقييم الأداء كذلك أيضا إختصاصات كل مراكز المسؤولية ونوع العلاقات التنظيمية التي تربط هذه المراكز ببعضها البعض، ومدى تأثير نشاط كل مركز على أنشطة المراكز الأخرى. ويستمد التحديد الواضح لمراكز المسؤولية في أي نشاط أهميته من عاملين هما:

- إجراء تقييم الأداء على الوجه الأكمل يقتضي تقييم أداء كل مركز من المراكز العامة بالمؤسسة موضوع البحث للحكم على الأداء الداخلي.
- إذا إقتصرت عملية التقييم على دراسة الأداء الإجمالي للمنظمة فإن تقييم الأداء يشتمل على مدى الأهداف المحددة، وكذلك تفسير الإنحرافات عنها، وتحليلها بغرض التعرف على أسبابها والمراكز الإدارية المسؤولة عنها.

2-1-4- تحديد معايير أداء للنشاط: تعتبر خطوة تحديد المعايير التي يتم على أساسها تقييم أداء المؤسسة بأكملها، أو تقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية فيها من أهم الجوانب في عملية التقييم، كما أنها أكثرها صعوبة في الوقت نفسه، وبالتالي تتعدد المعايير والمؤشرات التي يمكن إستخدامها لتقييم هذه النتائج.

2-1-5- توافر جهاز مناسب لرقابة على التنفيذ: تتطلب عملية تقييم الأداء وجود جهاز لرقابة يختص بمتابعة ومراقبة التنفيذ الفعلي وتسجيل النتائج لإستخدامها في الأغراض الإدارية، ويستمد جهاز الرقابة أهميته من الإرتباط الوثيق بين فعالية الرقابة ومدى دقة البيانات المسجلة، إذ تعتمد نتائج التقييم في موضوعيتها ودقتها على دقة جمع البيانات وتسجيلها.

2-1-6- تصميم نظام معلومات لمتابعة وحصر البيانات المتعلقة بالأداء الفعلي: لنجاح عملية تقييم الأداء يتطلب الأمر وجود نظام للمعلومات يعمل على تجميع البيانات المتعلقة بنتائج التنفيذ الفعلي حتى يمكن إستخدامها

كمدخلات للدراسة والتحليل بغرض التوصل إلى النتائج المتعلقة بتقسيم أعمال المؤسسة وإدارة التقرير الخاص بذلك.

2-2- مراحل تقييم الأداء المالي:

يمكن تلخيص عملية تقييم الأداء المالي بالخطوات التالية:

2-2-1- تحديد النشاط المراد تقييمه: تحتاج الإدارة العليا وكذلك التنفيذية إلى تحديد الأنشطة والعمليات والنتائج المتحققة من التنفيذ الفعلي للإستراتيجيات والسياسات والخطط والبرامج المطلوب متابعتها وتقييمها، حيث إن تنفيذ رسالة المنظمة وأهدافها وغاياتها يستدعي القيام بالعديد من الأنشطة المتكاملة، ولا بد من تحديد أهداف الأداء والتركيز على أكثر العناصر دلالة في كل عملية، ويجب قياسها بشكل ثابت وموضوعي، بعد ذلك تنتقل إلى وضع معايير الأداء.⁽¹⁾

2-2-2- وضع معايير الأداء: إنطلاقاً من رسالة المؤسسة وأهدافها وغاياتها، يتم وضع معايير للأداء لإستخدامها في قياس المستوى المحدد من قبل الإدارة كنموذج لتقييم الأداء، والمعايير تستخدم كنقاط يمكن أن يقارن بها الأداء الفعلي، ويمكن التعبير عنها بالأهداف المخططة من قبل والمطلوب تحقيقها خلال مدة زمنية معينة، وتعتبر معايير الأداء عن تفاصيل الأهداف الإستراتيجية وعن مدى تحقيقها بالشكل الملائم، ولا بد أن تحتوي المعايير على حدود للسماح بحيث تقبل الإنحرافات الواقعة من هذه الحدود ويمكن تصنيف المعايير المستخدمة في التقييم على النحو التالي:⁽²⁾

- أ- المعايير الكمية: تستخدم الأرقام للتعبير عنها مثل (حجم الإنتاج، حجم المبيعات حجم الإيرادات، حجم الأرباح... الخ).
- ب- المعايير النوعية: تستخدم النسب للتعبير عنها مثل (نسبة المردودات، نسبة الإنتاج المعيب، درجة ولاء العملاء).
- ج- المعايير الزمنية: مثل (وضع جدول زمني لتنفيذ مشروع جديد، تحديد فترة زمنية لأداء وظيفة إعادة تصميم الهيكل التنظيمي).

⁽¹⁾ تركمان عبد اللطيف، "الرقابة الإستراتيجية وأثرها على زيادة فعالية أداء المنظمات"، مجلة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة سوريا، العدد 1، 2004، ص 134.

⁽²⁾ مرجع نفسه، ص 134.

الفصل الأول: قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

3-2-2- قياس الأداء: بعد تحديد المعايير التي سيتم بها قياس الأهداف تأتي مرحلة قياس الأداء وجوهرة خطوة القياس هي عملية جمع المعلومات التي تمثل الأداء الفعلي للنشاط أو للأفراد وقياس الأداء الفعلي عموماً لا بد أن تشمل كلا الجانبين الكمي والنوعي.⁽¹⁾

حيث إن مقياس الأداء يتألف من رقم ووحدة قياس فالرقم يبين الجانب الكمي، أما وحدة القياس فتعطي ذلك الرقم معنى معين.

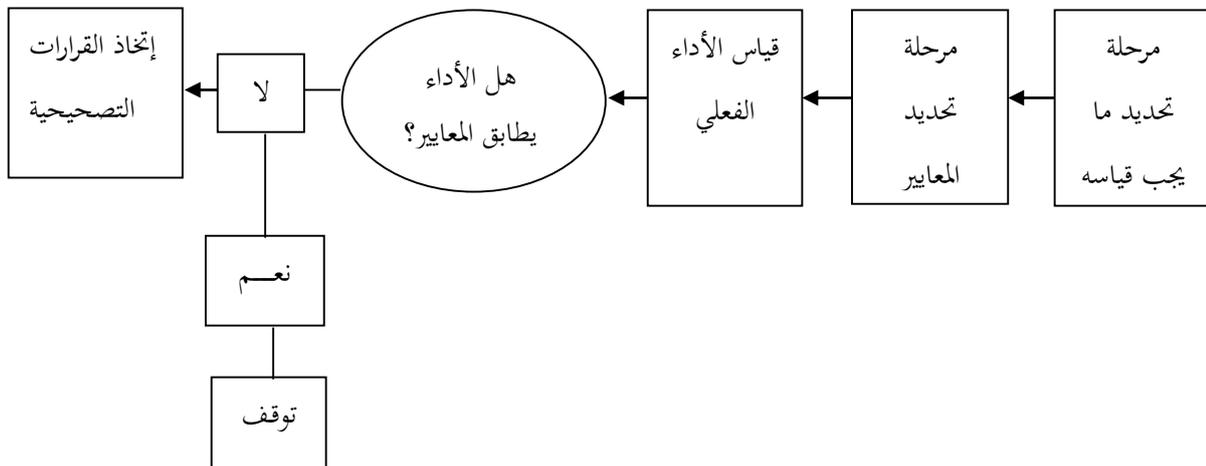
4-2-2- مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعية (تقييم الأداء المالي): في هذه الخطوة تقوم بمقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المرغوب لتحديد فيما إذا كان هناك تطابق بينهما أم هناك إختلاف، وهل هذا الإختلاف مقبول أم غير مقبول؟ فمن خلال المقارنة بين الأداء الفعلي والمرغوب نستطيع تحديد الفجوة بينهما ونحاول العمل على إغلاقها لمعرفة المتغيرات الداخلية والخارجية للمنظمة.⁽²⁾

5-2-2- إتخاذ الإجراءات التصحيحية: وهي الخطوة الأخيرة في عملية الرقابة، وفيها نصل إلى خيارين:⁽³⁾

- تطابق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط في هذه الحالة تتابع عملية الرقابة.
- وجود إنحراف عن الأداء المخطط في هذه الحالة لا بد من إتخاذ الإجراءات التصحيحية.

ويمكن توضيح مراحل عملية الرقابة والتقييم في الشكل التالي:

الشكل رقم(5): مراحل عملية تقييم الأداء المالي.



المصدر: فلاح حسني، مؤيد عبد الرحمان، إدارة البنوك مدخل كمي وإستراتيجي معاصر، دار وائل للنشر، الأردن، ط2، 2003، ص212.

(1) إدريس ثابت عبد الرحمان، المرسي جمال الدين محمد، الإدارة الإستراتيجية: مفاهيم ونماذج تطبيقية، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص487.

(2) مرجع نفسه، ص487.

(3) عبد اللطيف تركمان، مرجع سبق ذكره، ص137.

المطلب الثالث: أدوات مراقبة التسيير ودورها في تقييم الأداء المالي

تعتبر المؤسسة الاقتصادية الركيزة الأساسية لبناء الإقتصاد، لذا فمصير المؤسسة مرتبط بمدى تحقيق الأداءات المتميزة للوصول إلى الأهداف وذلك من خلال تحسين الوضعية المالية وتنمية نشاطها والتحكم في تسييرها، وهذا لا يتحقق إلا بتطبيق نظام مراقبة التسيير كقياس لتقييم الأداء بصفة عامة من ناحية، وتقييم الأداء المالي وتحسينه من ناحية أخرى.

3-1- المحاسبة العامة:

هي تقنية وعلم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس تستعمل لتحليل وضبط العمليات المالية، كما تعرف على أنها: "عملية تشخيص وقياس وإيصال المعلومات الاقتصادية (المالية) بشكل يمكن الأطراف ذات العلاقة من الحكم على الأمور المالية وإتخاذ القرارات المناسبة بشأنها".

وهي تعمل على توفير المعلومات المالية عن الأصول التي تمتلكها المؤسسة والإلتزامات التي يترتب عليها، أي بيان المركز المالي للمؤسسة في تاريخ معين كما تعمل على توفير المعلومات المالية المتعلقة بالتدفقات النقدية للمؤسسة ومدى قدرتها على تسديد إلتزاماتها، وكذا توفير المعلومات المالية التي تساعد في التحليل المالي والكشف بقدر الإمكان عن المعلومات المتعلقة بالقوائم المالية.⁽¹⁾

3-2- المحاسبة التحليلية:

هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة مختلف القرارات المتعلقة بنشاطها، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤولين على مختلف المستويات سواء كان المستوى الإداري أو التنفيذي.⁽²⁾

والمحاسبة التحليلية تهتم بتقديم المعلومات المحاسبية الضرورية لتقييم الأداء المالي ومن ثمة إتخاذ القرار.⁽³⁾

3-3- التحليل المالي:

التحليل المالي هو: "علم له قواعد ومعايير وأسس يهتم بتجميع البيانات والمعلومات الخاصة بالقوائم المالية للمؤسسة وإجراء التصنيف اللازم لها ثم إخضاعها إلى دراسة تفصيلية حقيقية وإيجاد العلاقة فيما بينها".⁽⁴⁾

⁽¹⁾ www.TA3LIM.com, 11/02/2016/ 20 :57.

⁽²⁾ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، دار الحمديّة، الجزائر، 1999، ص7.

⁽³⁾ حفيظي إيمان، "دور نظام مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، غير منشورة، تخصص مالية المؤسسات، جامعة 8 ماي 1945، فالمة، 2015، ص68.

⁽⁴⁾ محمد مطر، التحليل المالي الأساليب والأدوات، دار وائل للنشر، الأردن 1997، ص23.

ويعرف التحليل المالي على أنه: "عملية هادفة، لذا فإن إختيار نوع التحليل المالي يعتمد على الهدف المراد تحقيقه، وسوف يتم التركيز على واحدة من أدوات التحليل ألا وهي النسب المالية التي تعتمد لتحليل المركز المالي للمؤسسة وربحيتها، ومما لا شك فيه أن إستخدام النسب المالية لأغراض تقييم أداء المؤسسة أو تحليل مركزها الإئتماني قد أصبح من الأمور المألوفة والواسعة الإنتشار لدرجة يمكن القول بأنه قد لا تتصور أن يتم تحليل أي بيانات عن المراكز المالية للمؤسسات بدون إستخدام النسب المالية بصورة أو بأخرى".⁽¹⁾

4-3- لوحة القيادة:

تعرف لوحة القيادة بأنها: "مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على عمليات القسم المعني، كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقبي التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها".⁽²⁾

كما تعتبر لوحة القيادة إحدى الأدوات التي تحقق تقييم الأداءات من خلال إستخلاف الفروقات بين النتائج المحققة والتقديرات، وكذا تحديد المسؤوليات لإلتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة في أقرب الآجال.⁽³⁾ ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج ما يلي:⁽⁴⁾

- تشكل لوحة القيادة وثيقة معلومات في شكل خلاصة حول وضعية المؤسسة.
- تسمح لوحة القيادة للمسؤول في المؤسسة بتحليل الوضعيات وتوقع التطورات والإستجابة الوقت الفعلي.

5-3- بطاقة الأداء المتوازن:

عرفت بطاقة الأداء المتوازن بأنها: "أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الأداء يهتم بترجمة إستراتيجية المؤسسة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر، كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المؤسسة، إن فكرة قياس الأداء المتوازن تركز على وصف المكونات الأساسية لنجاح المؤسسة وأعمالها وتراقب النسب الرئيسية المالية وكذلك الغير مالية بصورة متواصلة".⁽⁵⁾

(1) فلاح حسن الحسيني، مؤيد عبد الرحمان الدوري، إدارة البنوك مدخل كمي وإستراتيجي معاصر، دار وائل للنشر، الأردن، ط3، 2006، ص235.

(2) بونقيب أحمد، "دور لوحة القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، غير منشورة، تخصص مالية المؤسسات، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006، ص119.

(3) ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية: حالة البنوك، دار المحمدية، العامة، الجزائر، 2003، ص41.

(4) سويسي عبد الوهاب، "الفعالية التنظيمية تحديد المحتوى والقياس بإستعمال أسلوب لوحة القيادة"، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، تخصص مالية المؤسسات، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص264.

(5) عبد المحسن، توفيق محمد، إتجاهات حديثة في التقييم والتميز في الإدارة، دار الفكر العربي، مصر، 2006، ص34.

الفصل الأول: قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

وقد قدمت في البداية كأداة لتقييم الإستراتيجية والأداء ثم تحولت فيما بعد إلى نظام للتسيير تسمح بنشر الإستراتيجية، وتحديد الأهداف العملية لكل فرد في المؤسسة وتوجيه سلوكهم، وتساعد على القيادة.⁽¹⁾

وستتطرق في الفصل الثاني إلى أحد أحدث أدوات تقييم الأداء المالي ومراقبة التسيير ألا وهي الموازنات التقديرية.

(1) بجاوي حكيمة، "أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق"، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية المؤسسات، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص264.

خاتمة الفصل الأول:

بناء على ما تم عرضه في هذا الفصل من شرح وتحليل نستخلص أن أداء المؤسسات الاقتصادية في القديم كان يقتصر فقط على الزمن لتحديد معدلات الأداء ولكن سرعان ما تطورت تلك النظرة ويرجع ذلك إلى تعقد المحيط وتطوره بصفة مستمرة، وتعقد البيئة المالية باعتبارها المظهر الأساسي لتلك المتغيرات مما ينعكس على الأداء الكلي عامة، حيث أصبح يمثل تحقيق الأهداف المحددة في نطاق إستراتيجي بشكل مستمر ومتواصل.

ومع التطور الذي شهدته المؤسسات الاقتصادية أصبح قياس وتقييم أدائها المالي ضرورة حتمية بإعتبار ذلك أحد الأسباب لمعرفة كفاءة وفعالية تلك المؤسسات، حيث يعتمد في هذه العملية على مجموعة من الأدوات سواء التقليدية أو الحديثة لنظام مراقبة التسيير التي يتم من خلالها تقييم الأداء المالي وتحسينه في المؤسسات بما يحقق الأهداف المالية التي يسعى إليها.

الفصل الثاني: إستخدام

الموازنات التقديرية كأداة

لتقييم الأداء المالي في المؤسسة

الإقتصادية

مقدمة الفصل الثاني:

في ظل المحيط الاقتصادي والاجتماعي المتقلب باستمرار نجد أن الوسيلة الوحيدة لضمان استمرار المؤسسة الاقتصادية تتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في التسيير ومراقبته، ومن هنا أصبح نظام مراقبة التسيير يحتل الصدارة بين نظم المؤسسات الحديثة ويفرض نفسه على كل مسير يريد أن يحقق النجاح، وهذا لتمكنه من تحديد الأهداف والإستراتيجيات والأداءات وفي نفس الوقت متابعة تنفيذها في الميدان، إضافة إلى التنسيق بين مختلف الأداءات خاصة مع لامركزية المهام لجعلها تسعى كلها إلى تحقيق الأهداف العامة.

وبالتالي يلعب نظام مراقبة التسيير في هذا المجال دور بسيط الذي يربط بين المستوى الإستراتيجي والمستوى التنفيذي، وتعتبر الموازنات التقديرية من بين الأدوات المهمة في نظام مراقبة التسيير والتي تساعد المؤسسة على ممارسة مختلف وظائفها وتحقيق أفضل استخدام للموارد المتاحة للوصول إلى الأهداف الأساسية، وكذلك مساعدتها على تقييم أدائها المالي، وسنحاول توضيح ذلك من خلال العناصر التالية:

- **المبحث الأول:** الإطار المفاهيمي للموازنات التقديرية.
- **المبحث الثاني:** الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية.
- **المبحث الثالث:** تقييم الأداء المالي بواسطة مراقبة الموازنات التقديرية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للموازنات التقديرية.

تعتبر الموازنات التقديرية أداة من الأدوات الحديثة في النظام المحاسبي، حيث تسمح بمراقبة أداء النشاطات، فهذه الأداة تكاد تغطي على مجال مراقبة التسيير، ويرجع هذا التفضيل إلى إستحالة وجود مراقبة وإستخراج الإنحرافات بدون نظام الموازنات.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الموازنات التقديرية.

يرتبط مفهوم الموازنات التقديرية بالمفهوم الحديث للإدارة العلمية في المشروعات الاقتصادية وتعد من أهم الأدوات الضرورية لممارسة وظيفتي التخطيط والرقابة، كما تعتبر الموازنات التقديرية التقنية الأكثر تطبيقاً في المؤسسة.

1-1- تعريف الموازنات التقديرية:

تعددت التعاريف المتعلقة بالموازنة التقديرية وتختلف من كاتب لآخر، فيرى بعض الكتاب بأن: "الموازنة هي خطة مالية تحدد مقدماً الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة المختلفة ولتحقيق الأهداف المطلوبة خلال فترة زمنية قادمة".⁽¹⁾ ومعهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بإيجلتر يعرف الموازنة على أنها: "خطة كمية ورقمية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة، وتبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه والنفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة، والأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين".⁽²⁾

كما عرفت الموازنة التقديرية بأنها: "عبارة عن خطة رقمية لنشاط المؤسسة المستقبلي على المدى القريب أو المتوسط".⁽³⁾

وتعرف أيضاً بأنها: "أداة تعبر بها الإدارة عن هدف أو أهداف تسعى إلى تحقيقها وكذلك عن طريقها يراقب التنفيذ وذلك بمقارنة النتائج المحققة فعلاً مع النتائج المنتظرة"، كما يمكن القول بأن الموازنة التقديرية هي: "الوسيلة التي يمكن بواسطتها التفكير بمشاكل المستقبل قبل حدوثها لغرض الإعداد لتجنبها ومواجهتها، وهي كذلك خطة عمل وضعت بصورة أرقام تفصيلية ومعلومات لتبين توزيع المسؤولية التنفيذية بين العاملين في المؤسسة وطريقة التنفيذ الواجب إتباعها".⁽⁴⁾

(1) إسماعيل جمعة، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في إتخاذ القرارات، الأردن، الدار الجامعية، 2000، ص 195.

(2) محمد فركوس، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 4.

(3) محمد صالح صافي خالص، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997، ص 15.

(4) فريد شناف، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص 11.

الفصل الثاني: استخدام الموازنات التقديرية كأداة لتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

وتعرف كذلك على أنها: "خطة مالية كمية تغطي أوجه النشاطات المختلفة للوحدة الاقتصادية لفترة مالية مستقبلية".⁽¹⁾

ومن خلال التعاريف السابقة يتضح لنا أن الموازنة التقديرية هي أداة تعبر بها المؤسسة عن خططها وبرامجها المستقبلية في شكل أرقام (كما ونقدا)، حيث تعكس الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها أحياناً بعين الاعتبار ما هو متاح لديها من إمكانيات مالية، مادية، تقنية، وبشرية وما هو محيطة بها من ظروف خارجية.

2-1- خصائص الموازنات التقديرية:

تتميز الموازنة التقديرية بجملة من الخصائص مستمدة من كونها تعبير كمي، مالي لبرنامج عمل محدد لفترة معينة، ويمكن تبيان هذه الخصائص في النقاط التالية:⁽²⁾

2-1-1- تعبير كمي: إن تحقيق البرامج القصيرة الأجل يستدعي ترجمة الأهداف إلى كميات، وكذا تخصيص الموارد الضرورية لتحقيقها، بحيث لا تكون هذه الموارد إلا في أشكال كمية ومالية.

2-2-1- تحدد في شكل برنامج عمل: الموازنة ليست فقط تقدير للأهداف والموارد الضرورية لتحقيقها وإنما لابد أن ترفق بقرارات عملية، فهي تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة وليست إلى معرفة وتنبؤ المستقبل من أجل المعرفة فقط.

3-2-1- تحدد لفترة معينة: الموازنة تحدد لفترة زمنية معينة، وقد تكون سنة واحدة أو أقل، وهذا باختلاف نشاط المؤسسة وأهدافها.

ويإيجاز فإن الموازنة تعتبر أداة للتخطيط والتنسيق والمراقبة، ويمكن إضافة عنصر هام وهو أنها أداة للتحفيز.

3-1- مبادئ الموازنات التقديرية:

يرتكز إعداد الموازنة التقديرية على مجموعة من الأسس العلمية التي تترجم إلى مبادئ تشكل الإطار النظري للموازنة التقديرية مما يساعد في الزيادة من فعاليتها وتتمثل أهم هذه المبادئ فيما يلي:⁽³⁾

1-3-1- مبدأ الشمول: عند إعداد الموازنة التقديرية يجب الأخذ بعين الاعتبار جميع أوجه النشاطات الاقتصادية أي لا تقتصر على أحد أو بعض فروع النشاط في المؤسسة دون الفروع الأخرى وإنما بطبيعتها تشمل جميع أوجه نشاط المؤسسة وتغطي جميع العمليات وتمتد إلى جميع المستويات، والشمول مبدأ لا يتوقف عند حد

(1) أبو نصار محمد، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ط2، 2005، ص305.

(2) ناصر دادي عدون وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص49.

(3) نوبلي نجلاء، "إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية"، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص ص95-96.

الفصل الثاني: استخدام الموازنات التقديرية كأداة لتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

معين، كما يمكن النظر إلى الشمول على مستوى أعلى إذا كانت الموازنات تغطي نشاط شركة قابضة والشركات التابعة لها.

1-3-2- مبدأ وحدة الموازنة: الموازنة التقديرية في صورتها النهائية تمثل مجموعة من الموازنات الفرعية لمختلف الأنشطة الاقتصادية، ومن الضروري عند إعداد الموازنة التقديرية الكلية أن يراعى التجانس والتناسق بين الموازنات الفرعية بحيث أن أي جزء من الأجزاء الفرعية يتأثر ويؤثر في أجزاء الموازنات الأخرى المختلفة.

1-3-3- مبدأ التوقيت (التوزيع الزمني): ويقصد بهذا المبدأ من جهة تقسيم العمليات التي تشملها الميزانية التقديرية على فترات زمنية محددة وذلك حسب توقع فترة حدوث كل عملية، ومن جهة أخرى فترة الموازنة التقديرية ككل، أي الفترة الزمنية التي تنطوي عليها التقديرات الموجودة في الموازنة.

1-3-4- مبدأ الربط بين التقديرات الموازنة ومراكز المسؤولية: وفق هذا المبدأ يتوجب الربط بين تقديرات الموازنة وبين مراكز الإشراف والمسؤولية، أي توزيع التقديرات على الوحدات التنظيمية وذلك لتسهيل إجراء المقارنات بين النتائج الفعلية والمقدرة لكل وحدة على حدى، بهدف التعرف على نواحي الضعف والإشراف على إتخاذ إجراءات المناسبة لتصحيحها.

1-3-5- مبدأ الثبات والمرونة: قد تعد الموازنة على أساس ثابت أو مرن، حيث أنه إذا أعدت على أساس ثابت فإنها تبين مستوى واحد ثابت للنشاط لجميع أوجه النشاط، وفي حالة تغيير مستوى النشاط لا بد وأن تتعدل جميع بنود الميزانية على أساس مرن مما يسمح بالتغيير السهل لها مع المحافظة على صلاحيتها وفعاليتها.

1-3-6- مبدأ التغيير النقدي: ويقصد بهذا المبدأ ترجمة الوحدات العينية (كمية مباعه، عدد الوحدات الواجب إنتاجها، كمية المواد الأولية، ساعات عمل... الخ) إلى وحدات مالية ونقدية.

1-3-7- مبدأ المشاركة في الإعداد: عند إعداد الموازنة التقديرية لا بد وأن تشارك جميع المستويات في إعدادها وذلك من أجل ضمان المسؤولية وروح التعاون في المشارك في إعدادها يتحمل مسؤولية تنفيذها وإنحرافاتها مما يحقق أهداف الموازنة التقديرية.

المطلب الثاني: أهداف الميزانيات التقديرية ووظائفها.

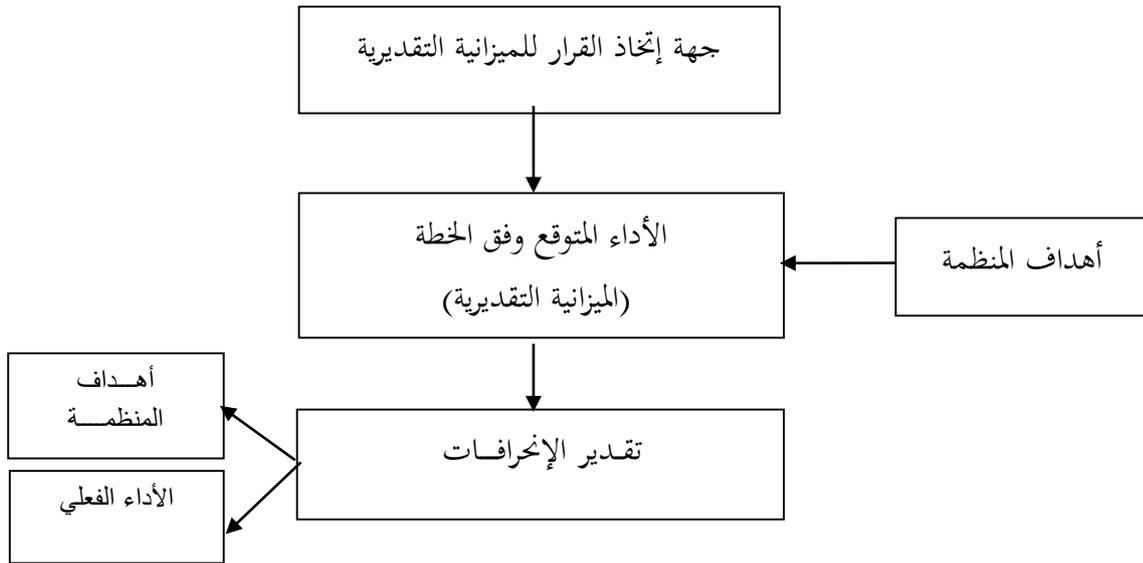
نظراً لأن الموازنات التقديرية تمثل خطة كمية ورقمية تتضمن الأهداف المختلفة للمؤسسات، كما تحتوي على مجموعة من الأنشطة اللازمة لتحقيق الأهداف والمفاضلة بين البدائل المختلفة وتقييمها، فإن إعداد الموازنة التقديرية يدعو الإدارة للتفكير في المستقبل ورسم خطة العمل حتى تواجه المستقبل وتخطط لما يلزم إتخاذه لتجنب العقبات أو الصعوبات التي تعيق تحقيق الأهداف المرجوة.

1-2- أهداف الموازنة التقديرية:

تهدف الموازنة إلى تحقيق جملة من الأهداف:

- يعتبر التخطيط المالي بمثابة الهدف العريض للموازنة التقديرية، حيث تهدف هذه الأخيرة إلى التخطيط والتنسيق وتحقيق التوازن في التكاليف والإيرادات، مما يتيح استخدام الموجودات بفعالية وكفاءة.
- تساعد المؤسسة الاقتصادية في توجيه تفكيرها نحو النفقات المستقبلية والتنبؤات المتعلقة بها.
- خلق روح التعاون وروح الفريق بين العمال، وكذا روح المسؤولية عند المشاركة في إنجازها.⁽¹⁾
- تحديد الإجراءات التصحيحية مسبقا في حالة حدوث إنحرافات.⁽²⁾
- إيجاد معايير محددة ومعقولة لأجل الحكم على الأداء المتوقع بدلا من الاعتماد على المعلومات التاريخية التي قد تكون أساسا غير مناسب للحكم على الكفاية.
- إعلام كل من في المؤسسة بالمطلوب منه تحقيقه.⁽³⁾
- أما الهدف الأخير وهو الهدف الرقابي للموازنة التقديرية فيمكن تلخيصه في الشكل التالي:

الشكل رقم(6): عملية الرقابة والتغذية العكسية (الموازنة التقديرية).



المصدر: خالد وهيب الراوي، يوسف سعادة، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص194.

(1) محمد هيثم الزغبي، الإدارة والتحليل المالي، دار الفكر، الأردن، 2000، ص ص297-299.

(2) محمد تيسير، عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ط3، 2004، ص503.

(3) محمد مفلح عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2006، ص ص424-425.

الفصل الثاني: استخدام الموازنات التقديرية كأداة لتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

من الشكل يمكن القول أن الأهداف المخططة تحدد الأداء المتوقع للمؤسسة، وأن مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المتوقع ينتج تقارير الانحرافات المدرجة والتي تساهم في تحسين الأداء الفعلي، حيث أن العملية الرقابية باستخدام الموازنة التقديرية تمر بثلاثة مراحل أساسية:⁽¹⁾

- المرحلة الأولى: تسجيل الأداء الفعلي للأنشطة والنتائج.
- المرحلة الثانية: مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المتوقع.
- المرحلة الثالثة: التغذية العكسية من خلال توضيح الانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط له من أجل إتخاذ الإجراءات المناسبة والملائمة لتجاوز الأخطاء والانحرافات.

2-2- وظائف الموازنة التقديرية:

تعد الموازنة الإدارية إذ أنها تساعد إدارة المشروع في أداء وتحقيق الوظائف الإدارية والرئيسية الآتية:

2-2-1- وظيفة التخطيط وعلاقتها بالموازنة التقديرية: يقصد بالتخطيط عملية تعبئة الموارد الاقتصادية المتاحة خلال فترة مستقبلية محددة، بما يضمن استثمارها استثماراً كاملاً وأمثلاً ويستند المخطط في عملية التخطيط على قاعدة البيانات والمعلومات المتوفرة في الوحدة الاقتصادية.⁽²⁾

وتتمثل وظيفة التخطيط في وضع الأهداف وإعداد التنظيمات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، حيث توضع هذه الأهداف في صورة خطط طويلة وقصيرة الأجل.⁽³⁾

2-2-2- وظيفة التنسيق وعلاقتها بالموازنة التقديرية: يستلزم نظام الموازنات التقديرية إعداد مجموعة من الخطط التفصيلية التي تغطي مختلف جوانب النشاط في الوحدة الاقتصادية (مثل خطة المبيعات، وخطة الإنتاج، وخطة الشراء... الخ) وبطبيعة الحال فإن كل ما يتعلق بالأخرى ويؤثر فيها ويتأثر بها، إضافة إلى ذلك فإن التنسيق بين الأهداف المختلفة وإعطائها الأهمية المبينة عند إعداد الموازنة يساعد في وضع الخطة الشاملة.⁽⁴⁾

2-2-3- وظيفة الإتصال وعلاقتها بالموازنة التقديرية: تلعب الموازنة دوراً هاماً كأداة للإتصال، فالغرض الرئيسي من تحديد الأهداف التفصيلية الخاصة بكل قسم هو توصيلها إلى الشخص المسؤول عنه، ولن يتم تحقيق ذلك إلا

(1) خالد وهيب الراوي، يوسف سعادة، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص194.

(2) وليد ناجي الخيالي، المدخل في المحاسبة الإدارية، مؤسسة مي للطباعة، الدانمرك، بدون سنة النشر، ص55.

(3) خيرت ضيف، الميزانية التقديرية، دار النهضة للطباعة والنشر، مصر، 1966، ص11.

(4) مرجع نفسه، ص11.

الفصل الثاني: استخدام الموازنات التقديرية كأداة لتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

من خلال قنوات إتصال سليمة تضمن وصول هذه الأهداف إلى المسؤولين عنها بطريقة تكفل وضوح هذه الأهداف ووضوح المسؤولية.⁽¹⁾

2-2-4- وظيفة التحفيز وعلاقتها بالموازنة التقديرية: يمكن استخدام الموازنات التقديرية كوسيلة لتحفيز الأفراد وحثهم على تحقيق أهداف المؤسسة من خلال توجيههم لتحقيق الأهداف الرقمية التي تتضمنها تلك الموازنات على أن تكون هذه الأهداف طموحة وواقعية في آن واحد.⁽²⁾

2-2-5- وظيفة الرقابة وعلاقتها بالموازنة التقديرية: الرقابة هي عملية متابعة تنفيذ الخطط والأهداف الموضوعية واستخدام الموازنات التقديرية يحتم ضرورة إبلاغها بمدى ملائمة الخطط والأهداف الموضوعية مقدماً.⁽³⁾ ويتخذ الموازنة كأساس للمقارنة يسمح للإدارة في تحديد الإستثناءات التي تحتاج لبعض العناية، وأن تحديد مثل هذه الأمور في مرحلة مبكرة يسمح بإجراء التصحيح عند حدوث المشاكل.

2-2-6- وظيفة تقييم الأداء وعلاقتها بالموازنة التقديرية: يتم تقييم الأداء في الشركات ذلك على مستوى أقسام الشركة منفردة والشركة ككل، وفي حالات متعددة قد يكون هناك مكافآت نقدية لقاء الإنجاز الكبير، ويكون هناك عقوبات إذا كان الإنجاز غير مناسب لما هو مخطط، وقد يكون تقييم الأداء على مستوى الأفراد أو مجموعة الأفراد ككل، ومهما كان نوع التقييم فإن الأهداف يجب أن تحدد مسبقاً وتفهم بصورة جيدة من قبل المشاركين في وضع الخطط والموازنات.⁽⁴⁾

وعليه فإن نظام الموازنات التقديرية يقوم بأربعة وظائف أساسية تتمثل في التخطيط، التنسيق، الرقابة والتحفيز، بحيث يمكن تمثيل الوظائف الثلاث الأولى من خلال الشكل الموالي:

(1) محمد محرم زينات، ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2012، ص 297-298.

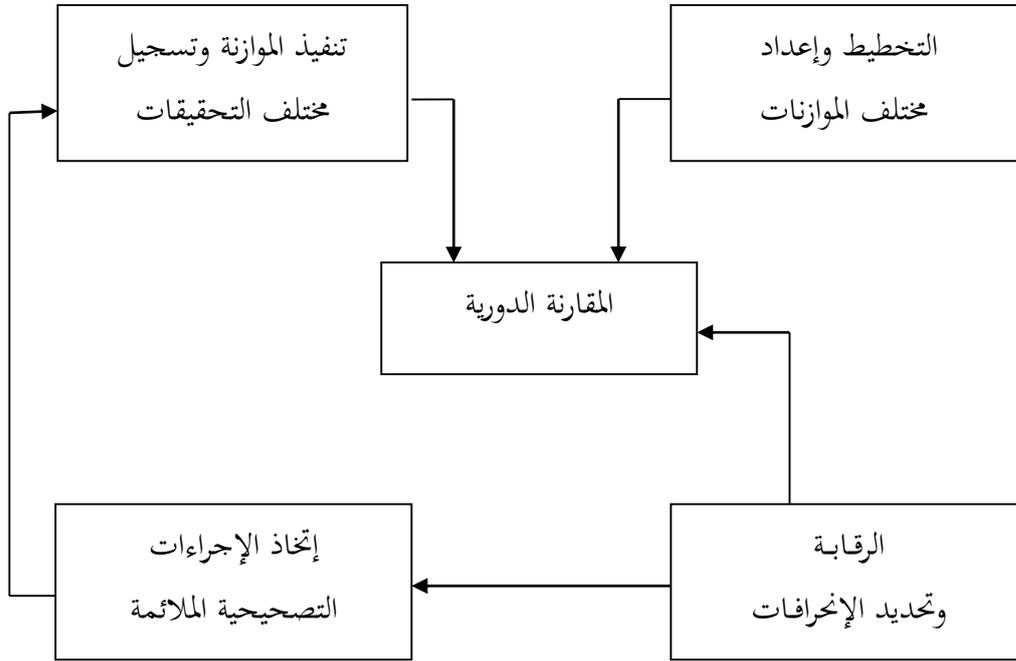
(2) حمود محمود السياغي، "دورة تدريبية بعنوان: إعداد الموازنات التقديرية التخطيطية، 2007، ص 3-4:

www.youth22.net/shabab/123.doc (28/02/2016), 19:30.

(3) خبيرت ضيف، مرجع سبق ذكره، ص 13.

(4) عصام فهد العرييد، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2003، ص 144-145.

الشكل رقم(7): الوظائف الرئيسية للموازنة التقديرية.



Source : Claude Lazaret Sabine Séparai, **Contrôle de Gestion**, Paris, 5^{ème}edition, 2001, P275.

بالإضافة إلى هذه الوظائف يعتبر التحفيز عاملا مساعدا في نجاح الموازنة التقديرية إذ يشجع الأفراد على التعاون وبذل أكبر جهد لتحقيق الأهداف المسطرة.⁽¹⁾

المطلب الثالث: إجراءات إعداد الموازنة التقديرية وأنواعها.

بسبب الدور الكبير الذي تلعبه الموازنة التقديرية في عملية التخطيط الإدارية، تعتبر من أدوات المحاسبة التقليدية الأساسية.

3-1- إجراءات إعداد الموازنة التقديرية:

عند قيام المؤسسة بإعداد موازنة تقديرية ستجد نفسها أمام عدة عوامل تتحكم في إعدادها لهذه الموازنة.

3-1-1- العوامل المتحكممة في إعداد الموازنات التقديرية: ومن بين أهم العوامل المتحكممة في إعداد الموازنات التقديرية ما يلي:⁽²⁾

- أ- حجم المبيعات: حيث تقوم المؤسسة بتحديد كمية الإنتاج وفق الكمية الممكنة أن تبيعها، وبالتالي تضع برنامج إنتاجي حسب طاقتها الإنتاجية وحجم المبيعات المتوقع.
- ب- الطاقة الإنتاجية المتاحة: فلا يمكن للمؤسسة الإنتاج بمستوى أعلى من طاقتها الإنتاجية المتاحة.

⁽¹⁾ Claude Alazak, Sabine Sepati, **Contrôle de Gestion**, Paris, 5^{ème}Edition, 2001, P275.

⁽²⁾ محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص12.

ج- مستلزمات برنامج الإنتاج: إذ توفر للمؤسسة إمكانية تنفيذ برنامج معين بإستطاعتها تسويقه وبيعه، يجب أن ترى ما يتوفر لديها من مستلزمات يتطلبها هذا البرنامج مثل اليد العاملة والمواد الأولية، والتي تصبح هي العامل المتحكم في الموازنة المرغوب في تنفيذها.

د- رأس المال العامل: أي زيادة حجم الإنتاج تقابلها زيادة في رأس المال العامل، وبالتالي عدم توفره سيعرقل عملية تنفيذ البرنامج الإنتاجي.

وبالتالي على المؤسسة قبل الدخول في أي برنامج إنتاجي دراسة العوامل المؤثرة والمتحكمة في عملية تنفيذه وهي تختلف حسب درجة أهميتها، كما تختلف من مؤسسة إلى أخرى.

2-1-3- مراحل إعداد الموازنات التقديرية: تمر عملية إعداد الموازنات التقديرية في أي مؤسسة بثلاث مراحل رئيسية والتي تتمثل في:

أ- مرحلة تحديد الأهداف: تعتبر الموازنة أداة تستخدم للتعبير الكمي والمالي عن الهدف أو الأهداف التي تسعى إدارة المشروع إلى تحقيقها، وقد يتمثل هذا الهدف بتحقيق عائد معين على رأس المال، أو تحقيق نسبة معينة من الربح، أو إنتاج وبيع كمية معينة من السلع، أو رفع الكفاية الإنتاجية للعاملين في المشروع، أو أية أهداف محتملة أخرى، ومهما كانت يجب أن تكون واضحة ومحددة.

ولتحديد أهداف المؤسسة يجب على اللجنة المسؤولة عن إعداد الموازنة أن تحدد ما يلي: (1)

- الأهداف قصيرة الأجل كخطوة ووسيلة للوصول للأهداف طويلة الأجل.
- أن تحدد الأهمية النسبية للأهداف المختلفة حتى يمكن ترجمة هذه الأهمية النسبية ترجمة سليمة وواضحة في خطط وسياسات العمل، وحتى لا يكون هناك تضارب بين الأهداف المختلفة أثناء التخطيط والتنفيذ.
- أن تحدد الأهداف الممكنة التحقيق، إذ يجب أن يكون الهدف وسطاً فلا هو سهل التنفيذ ولا صعب التحقيق، بل يجب أن يكون الهدف ممكناً طبقاً لمعايير وأساليب مدروسة، في ضوء هذه المرحلة تقوم المؤسسة بتحديد الخطوط الرئيسية للسياسة العامة وترجمتها كمياً ومالياً، وتعتبر هذه المرحلة أساساً لعملية التخطيط.

(1) جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية: مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2009، ص ص51-52.

ب- مرحلة التنسيق بين الخطط والسياسات الفرعية: يجب على المؤسسة مراجعة معايير الموازنة وخططها وسياساتها الفرعية من أجل التنسيق بينهما وتقليل أثر التحيز، وحتى لا يكون هناك خلل وعدم تجانس بين خطط وسياسات الإدارة الفرعية والأهداف العامة للمؤسسة.

وتعد هذه المرحلة مهمة لتحقيق الترابط بين الخطط والسياسات الفرعية لنشاطات المؤسسة وجمعها في خطة واحدة متكاملة ومتوازنة.⁽¹⁾

كما يجب على المؤسسة تحديد وضعيتها بالنسبة للهدف المراد تحقيقه، وجمع وتحليل معلومات عن العوامل الداخلية والخارجية التي قد تؤثر على نشاطها وأهدافها، ليتم بعد ذلك تحديد الأهداف العامة للمؤسسة، ووضع الإستراتيجيات والسياسات العامة لها.

وفي الأخير وضع الإطار العام للموازنات وذلك من خلال تحديد الأهداف التفصيلية لكل مركز مسؤولية وتقديمها للإدارة العليا للمؤسسة لدراستها وتنسيقها، وتشكل في مجملها الإطار العام للموازنات.⁽²⁾

ج- مرحلة اعتماد الموازنة: يقوم أعضاء لجنة الموازنة بمناقشة الموازنات مع المسؤول الذي قام بإعدادها ليتم إتخاذ قرارات تتعلق بالربط، التنسيق بين الموازنات الفرعية، وإجراء التعديلات اللازمة عليها ليتم اعتمادها وتتضمن هذه المرحلة الخطوات التالية:⁽³⁾

- دراسة الموازنات التي تم إعدادها من طرف كل مسؤول تنفيذي.
- عرض الموازنات ومناقشتها من قبل أعضاء لجنة الموازنة.
- تعديل الموازنات حيث بعد مناقشة الموازنة تأمر لجنة الموازنة بإجراء تعديلات عليها أو بالموافقة عليها.
- اعتماد الموازنة بعد الإنتهاء من إعدادها والموافقة عليها من طرف لجنة الموازنة، تقدم جميع الموازنات للإدارة العامة في المؤسسة للموافقة عليها واعتمادها.

(1) خلف الله وائل محمد إبراهيم، "واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية بقطاع غزة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2007، ص ص62-63.

(2) محمد سامي راضي، وحدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص ص55.

(3) وائل محمد إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص ص64-66.

2-3- أنواع الموازنات التقديرية:

يتضح لنا أن الموازنات هي نتاج إجراءات وأنشطة هادفة لتحقيق غايات مستقبلية في ضوء إمكانيات وموارد متاحة أو متوقعة، غير أنها تختلف في محتواها طبقاً لأهم هذه المتغيرات والعوامل، وسوف نميز في هذا البند بين بعض أنواعها كما يلي:

2-3-1- طبقاً لمدى الفترة الزمنية: تنقسم الموازنات التقديرية وفقاً لهذا المعيار إلى: (1)

أ- موازنات طويلة الأجل "LT": فهي عادة ما تغطي فترة زمنية تزيد عن فترة محاسبية واحدة، أي أنه يتم إعدادها لعدة سنوات في المستقبل، عادة ما تتراوح بين (5 إلى 10 سنوات)، ويكون الهدف منها أساساً تخطيطي وليس رقابي.

ب- موازنات قصيرة الأجل "STB": تغطي عادة فترة محاسبية واحدة، أي أنها تخصص بتغطية نشاط الوحدة المحاسبية لفترة محاسبية (عادة سنة) مقبلة، ويكون الهدف منها أساساً رسم برنامج العمل خلال فترة الرقابة على كفاءة تنفيذه، أي أنها إدارة تخطيطية ورقابية معاً.

2-3-2- طبقاً لطبيعة المجال: ويترتب على ذلك إمكانية التمييز بين نوعين من الموازنات هي: (2)

أ- موازنات العمليات الجارية (التشغيلية) "OB": تختص بتخطيط الأنشطة الإنتاجية للوحدة الاقتصادية بكل جوانبها من حيث الموارد الناتجة والاستخدامات اللازمة لها، والرقابة على هذه الأنشطة بما يكفل كفاءة إستغلالها وأدائها.

وبذلك تتكون موازنة العمليات الجارية من العناصر الآتية: موازنة المبيعات، موازنة مستلزمات الإنتاج من مواد وأجور مباشرة، مصاريف صناعية غير مباشرة، موازنة المخزون وبرنامج الإنتاج، موازنة المصاريف البيعية والإدارية، حسابات النتيجة التقديرية، الموازنة النقدية، وقائمة الموارد والإستخدامات المالية الجارية.

ب- موازنات العمليات الرأسمالية "CB": تختص برسم سياسة الوحدة الإستثمارية في كل من المدى القصير والطويل، ووضع برنامج الإستثمار وتخطيط كيفية تمويله والرقابة على تنفيذه طبقاً للخطة الموضوعية بالنسبة للوحدة الاقتصادية القائمة.

(1) عبد الحى مرعي، عطية عبد الحى مرعي، المحاسبة الإدارية: مفاهيم-إتخاذ قرارات-تخطيط-رقابة-تقييم أداء، الدار الجامعية، مصر، 1992، ص203.

(2) مرجع نفسه، ص ص204-205.

3-2-3- طبقا لموضوع المعاملات التي تغطيها: يمكن تقسيم المعاملات من حيث موضوعها إلى: (1)

أ- الموازنات العينية "RPB": ويعبر عنها بوحدة مادية (كالوزن، الوقت، الوحدات... الخ) هذا النوع من الموازنات يعمل بها في المؤسسات الصناعية.

ب- الموازنات المالية "FB": هي ترجمة مالية للموازنة العينية وتوضح الخطة التمويلية للمؤسسة.

ج- الموازنات النقدية "CB": يعبر عنها بوحدة نقدية تستعمل لغرض تقييم الموازنات العينية من جهة ولغرض الجمع بين مختلف الموازنات في الأعمال النهائية من جهة أخرى.

3-2-4- طبقا لمستوى النشاط: يمكن التمييز بين نوعين من الموازنات طبقا لمستوى التشغيل أو النشاط الذي

يتم إعدادها على أساسه وهي: (2)

أ- الموازنات الثابتة "SB": هي الموازنات التي تعد بالإعتماد على مستوى واحد فقط من النشاط (حجم المبيعات أو الإنتاج) ولا يتم تعديلها لأي سبب كان.

ب- الموازنات المرنة "FB": هي الموازنات التي تعد بالإعتماد على عدة مستويات مختلفة من النشاط (حجم المبيعات أو إنتاج) التي يمكن توقعها خلال فترة معينة.

3-2-5- طبقا للوحدة المحاسبية التي يتم إعداد الموازنة على أساسها: وتنقسم بموجب هذا المعيار إلى: (3)

أ- موازنات البرامج "PB": في هذا النوع من الموازنات يتم تقسيم أنشطة المؤسسة إلى برامج محددة تهدف كل منهما إلى تحقيق هدف معين أو التوصل إلى نتيجة معينة، ثم يتم إعداد موازنة لكل برنامج على حدى.

ب- موازنات المسؤوليات "RB": هذا النوع يقوم على مبدأ محاسبة المسؤولية أو المساعدة المحاسبية.

ج- موازنات المنتجات "PB": تقوم على اعتبار كل منتج وحدة محاسبية مستقلة لأغراض الموازنة.

د- الموازنات الشاملة "OB": تمثل الهيكل العام للموازنات الفرعية بحيث يتم تنسيق أهدافها مع أهداف المؤسسة، وبالتالي نلخص الأنشطة الشاملة لمختلف أنشطة المؤسسة ولهذا نجد تحت هذا الباب عدة ميزانيات تقديرية وهي:

(1) محمد سامي راضي، وحدي حجازي حامد، مرجع سبق ذكره، ص 37-38.

(2) أحمد الظاهر، محمد أبو نزار، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2008، ص 148.

(3) مرجع نفسه، ص 401.

الفصل الثاني: استخدام الموازنات التقديرية كأداة لتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

- الموازنة التقديرية للمبيعات: تعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات حجر الزاوية التي تبني عليها باقي الموازنات، ولهذا السبب فإن هذه الموازنة هي أول موازنة يجب إعدادها في المؤسسة وموازنة المبيعات تقوم على المعادلة التالية: (1)

$$\text{رقم الأعمال} = \text{حجم المبيعات المقدرة} \times \text{سعر البيع}$$

- الموازنة التقديرية للإنتاج: بإعداد موازنة المبيعات فإنه يمكن إعداد موازنة الإنتاج وموازنة الإنتاج تحدد عدد الوحدات الواجب إنتاجها من كل سلعة. (2) ويتم تحديد برنامج للإنتاج الخاص بالسنة المقبلة كما يلي: (3)

$$\text{برنامج الإنتاج (كمية الإنتاج)} = \text{كمية المبيعات المقدرة} + \text{مخزون آخر مدة} - \text{مخزون أول مدة}$$

- الموازنة التقديرية للمشتريات: توضح لنا الكمية الواجب شراؤها من كل مادة والفترة التي يجب أن تتم فيها عملية الشراء والكلفة التقديرية لهذه المشتريات. يتم إعداد تقديرات الكميات الواجب شراؤها كما يلي: (4)

$$\text{موازنة التموين} = \text{الكمية المقدرة واللازمة لمواجهة متطلبات الإنتاج} + \text{مخزونات آخر فترة الموازنة} - \text{مخزونات أول فترة الموازنة}$$

- الموازنة التقديرية للمصاريف الإدارية والتسويقية: المصاريف الإدارية تسمى أيضا "المصاريف العامة" وهي تلك المبالغ التي تنفقها إدارة المؤسسة من أجل ضمان تسيير كافة الأقسام والمصالح التي تتكون منها المؤسسة، أما التكاليف التسويقية فإنها تمثل تكلفة أداء الوظائف والعمليات المتعلقة بإيصال المنتجات والخدمات من المؤسسة إلى المستهلك.
- الموازنة التقديرية للتدفقات النقدية: تعد لغرض معرفة مقدار ما سيرد إلى المؤسسة من مبالغ نقدية ومقدار ما ستدفعه في فترة معينة.

(1) صالح صافي خالص، رقابة تسيير المؤسسة في ظل إقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2010، ص220.

(2) خبراء الشركة العربية المتحدة لتدريب والاستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، ط2، 2007، ص164.

(3) طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص735.

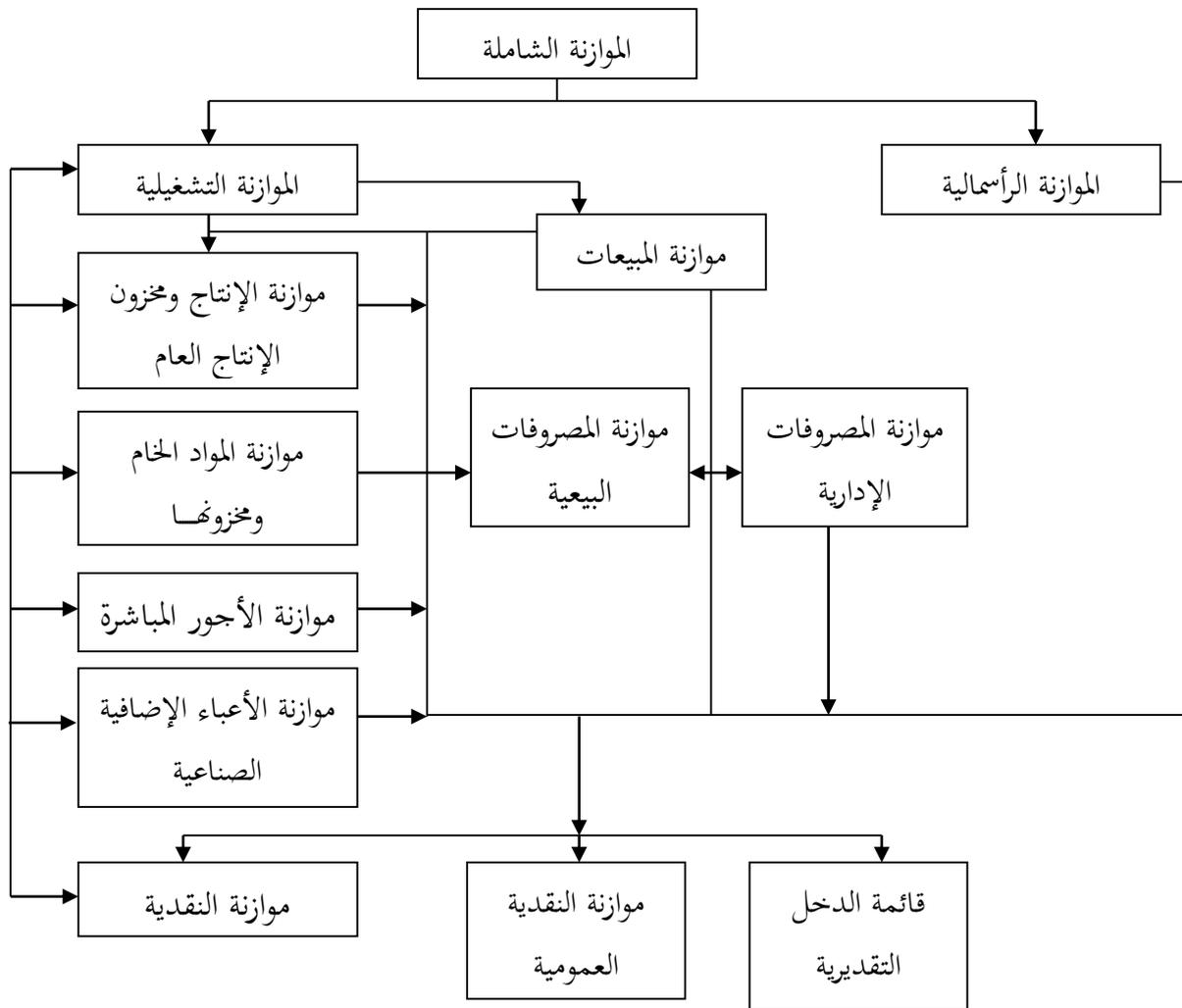
(4) صالح صافي خالص، مرجع سبق ذكره، ص ص233-236.

الفصل الثاني: استخدام الموازنات التقديرية كأداة لتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

- قائمة الدخل التقديرية: تظهر موازنة قائمة الدخل التقديرية نتيجة أعمال المؤسسات المتوقعة خلال الفترة التي تغطيها الموازنة، ويتم إعدادها من خلال بيانات مستقاة من موازنات المبيعات والمواد المباشرة والعمل المباشر والتكاليف الصناعية غير المباشرة والمصاريف الإدارية والبيعية.⁽¹⁾
- قائمة المركز المالي: تظهر الوضع المالي للمشروع في نهاية فترة الموازنة، ويتطلب إعدادها وجود معلومات عن أرصدة بعض بنود الموازنة للفترة السابقة لتنفيذ الموازنة.⁽²⁾

الشكل التالي يوضح ما يلي:

الشكل رقم(8): مكونات الموازنات الشاملة.



المصدر: محمد تيسير، عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ط3، 2004، ص19.

(1) ناصر نور الدين عبد اللطيف، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة وتطبيقاتها على الحاسب، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص425.

(2) مرجع نفسه، ص430.

المبحث الثاني: الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية.

تعد الموازنات من أفضل المعايير التي يمكن القياس عليها لتحقيق الرقابة على الأداء الكلي للمؤسسة فهي تجمع بين التخطيط والرقابة، كما تحدد المعايير المطلوب الوصول إليها لنشاط المؤسسة وتوضح الاختلافات بين المعايير والأداء الفعلي، وتعمل على معالجة الانحرافات السلبية ومعرفة الانحرافات الإيجابية لتحقيق الكفاءة في الأداء.

المطلب الأول: ماهية الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية.

تعتبر الموازنة التقديرية نقطة النهاية لعملية التخطيط ونقطة البداية لعملية الرقابة.

1-1- مفهوم الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية:

تعتبر الموازنة التقديرية عن الدخل التقديري والمصروفات التقديرية خلال فترة زمنية مستقبلية وتعتبر التقديرات التي تتضمنها الموازنة بمثابة معايير تقاس وتُقارن بها نتائج الأداء في المستقبل وهذا ما يجعل الموازنة التقديرية إحدى الوسائل الرقابية الفعالة في المؤسسة.

ويقصد بالرقابة بالموازنات التقديرية بأنها: "عملية تجري للكشف عما يؤدي فعلا ومقارنة النتائج الفعلية للأداء بالبيانات التي تتضمنها الموازنة التقديرية، والتي تمثل النتائج المتوقع حدوثها كما حددتها الخطة الموضوعية، وذلك للوقوف بالبيانات التي تتضمنها الموازنة التقديرية، والتي تمثل النتائج المتوقعة وإتخاذ الإجراءات لإصلاح المفارقات إن وجدت".⁽¹⁾

وكما تعرف على أنها: "مقارنة نتائج الأداء الفعلي بالأداء المخطط والمستهدف طبقا لما جاء في الموازنة من معايير أداء، هذه المقارنة تتم بإعداد ما يسمى بتقارير الأداء".⁽²⁾

ويتضح من خلال التعاريف السابقة أن الرقابة بالموازنة التقديرية تمثل نظاماً يتم بمقتضاه وضع موازنات تقديرية فعالة تعمل على التنسيق بين أنشطة الوحدات الإدارية المختلفة، ويتم أثناء تنفيذ الموازنة مقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة في الموازنات وتفسير أسباب الانحرافات إن وجدت عن طريق تقارير الأداء.

2-1- أهمية الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية:

إن استخدام الموازنات التقديرية كأداة للرقابة والتأكد من الالتزام بالأهداف والسياسات الموضوعية مقدما يجب أن يتناول البيانات التالية:⁽³⁾

(1) منصور علي محمد، مبادئ الإدارة أسس ومفاهيم، مجموعة النيل العربية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، ط1، 1999، ص254.

(2) محمد موسى محمد النجار، "العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في علوم التسيير، غير منشورة، تخصص محاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، ص254.

(3) ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص49.

- التقديرات الموضوعية مسبقاً والمحددة في الموازنات.
 - النتائج الفعلية كما تظهر في السجلات المحاسبية والإحصائية والإدارية الأخرى.
 - الإنحرافات والمتمثلة في الفرق بين النتائج الفعلية والمقدرة.
- من خلال ما سبق يتم إستخلاص الفروقات وتحديد المسؤوليات من أجل إتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة لتفاديها مستقبلاً ومن ثم إتخاذ التدابير الملائمة لتحسين التسيير.

3-1- أهداف الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية:

من الناحية العملية تهدف الرقابة باستخدام الموازنات إلى تحقيق ما يلي: (1)

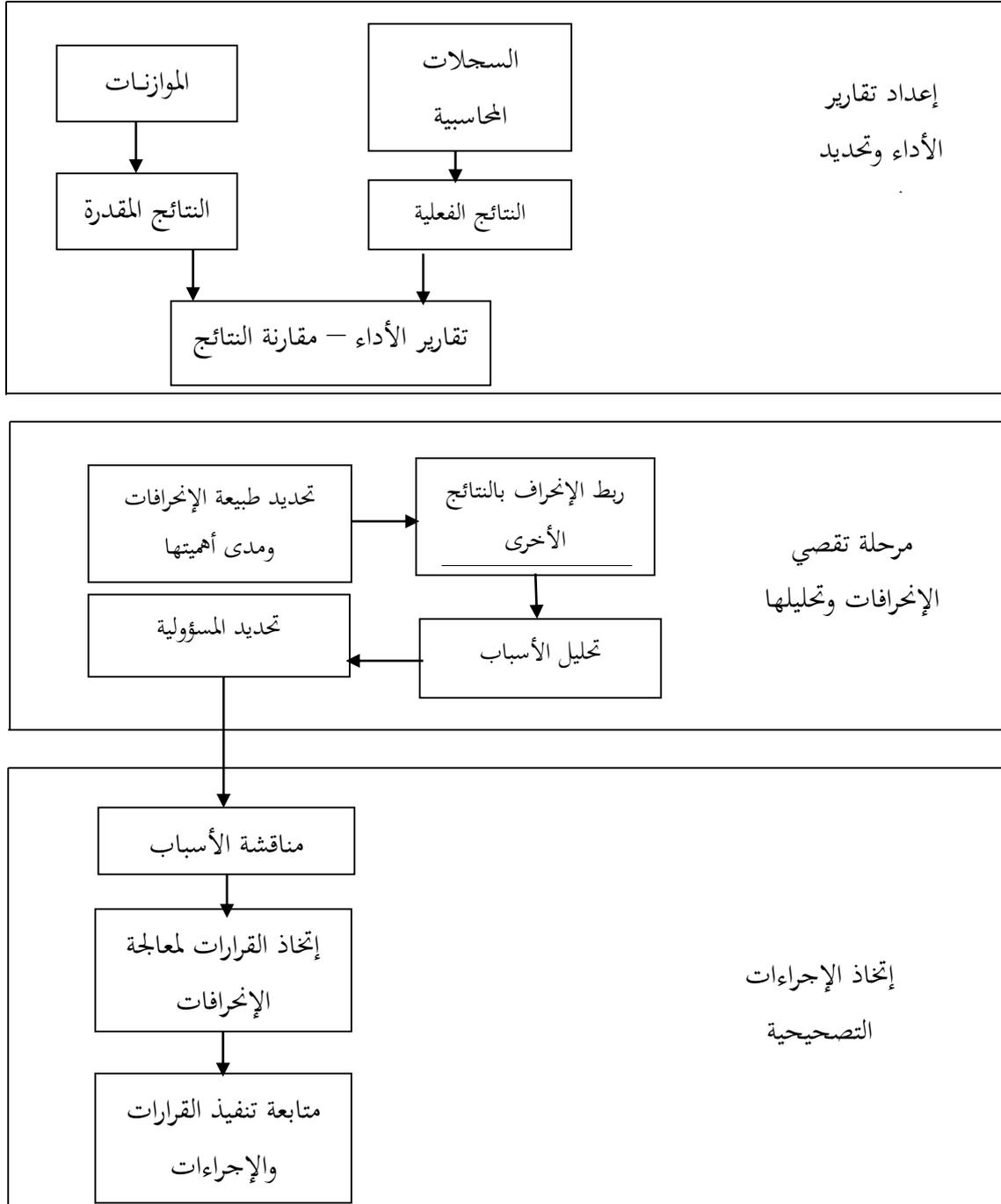
- 1-3-1- التأكد من تحقيق الأهداف وتنفيذ الإستراتيجيات والسياسات الموضوعية من قبل إدارة المؤسسة.
- 2-3-1- إقامة نقاط رقابة ذاتية داخل المؤسسة: إن إعداد موازنة لكل مركز من مراكز المسؤولية في المؤسسة يعني إتاحة الفرصة لكل مسؤول في كل مركز من هذه المراكز للرقابة الذاتية على أدائه.
- 3-3-1- الرقابة على الإيرادات: على الرغم من معرفة التحكم في الإيرادات بشكل كامل، إلا أن المقارنة بين النتائج الفعلية والمقدرة يمكن أن يوجه إنذارات مبكرة عن التطورات السلبية المحتملة لأوضاع المؤسسة مثل دخول منافسين جدد أو خسارة نقاط بيع وتوزيع... الخ.
- 4-3-1- الرقابة على المصاريف: نظراً لأن عناصر المصروفات أكثر عرضة للإنحراف عن التقديرات فإن الموازنات تساعد على أحكام الرقابة على المصروفات.
- 5-3-1- الرقابة على نتائج الأعمال: يلخص بيان نتائج الأعمال الإيرادات والمصاريف الفعلية للمؤسسة، وعليه فإن أي إنحرافات في أي من عناصر الإيرادات والمصاريف ستعكس حتماً على نتائج الأعمال، حيث يمكن للموازنات من خلال تقارير الأداء إبراز هذه الإنحرافات وأسبابها وعلاقتها النسبية ببعضها البعض.
- 6-3-1- الرقابة على المركز المالي: إن إعداد موازنة المركز المالي بالشكل التفصيلي، ومقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة يمكن أن يكشف العديد من المشاكل التي تواجهها المؤسسة وأسبابها، ويوفر الأساس لإتخاذ القرارات التصحيحية في شأنها.
- 7-3-1- الرقابة على التدفق النقدي: إن المشاكل والصعوبات التي تؤثر في نتائج الأعمال والمركز المالي تؤثر أيضاً في التدفق النقدي، مع إختلاف محتمل في التوقيت، ولا شك أن مقارنة التدفق النقدي الفعلي بالتدفق النقدي المقدر يحقق رقابة دائمة ومستمرة على معدل توقيت التدفقات النقدية.

(1) محمد راضي سامي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 282-284.

المطلب الثاني: دورة الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية.

تمر عملية الرقابة باستخدام الموازنات بثلاثة مراحل رئيسية وذلك على النحو الظاهر في الشكل التالي:

الشكل رقم(9): مراحل عملية الرقابة باستخدام الموازنات.



المصدر: محمد سامي راضي، وحدي حجازي حامد، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص55.

ويمكن تناول كل مرحلة من مراحل عملية الرقابة باستخدام الموازنات على النحو التالي:

1-2- مرحلة إعداد معايير الأداء وتحديد الإنحرافات:

تنطوي هذه المرحلة على مقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة الظاهرة في الموازنات المختلفة، وإحتساب الإنحرافات لكل عنصر من العناصر سواء كانت هذه الإنحرافات إيجابية أم سلبية، وذلك وفق المعادلة التالية:⁽¹⁾

$$\text{الإنحراف} = \text{النتائج المقدرة} - \text{النتائج الفعلية}$$

ويتم في هذه المرحلة إعداد تقارير الأداء، وهي الأداة التي يتم استخدامها لحصر وتحديد الإنحرافات، على أساس شهري وإتباع نموذج موحد لجميع الأنشطة والوحدات الإدارية على مدار السنة. ويختلف تصميم تقارير الأداء بإختلاف المؤسسات وأنشطتها وأساليب الإدارة فيها.

غير أنه يمكن الإرتكاز على مجموعة من الضوابط الواجب توفرها في تقارير الأداء وهي:

- أن تتبع هيكل التنظيم الإداري للمؤسسة ومستوى الرقابة المطلوب فيها.
- أن تغطي كافة أوجه النشاط في المؤسسة.
- أن تتضمن مقارنة بين النتائج الفعلية المحققة وتلك المقدرة في الموازنة، مع إحتساب الإنحرافات.
- أن تتلائم طريقة عرض المعلومات فيها وتفصيلها مع متطلبات المستخدم الرئيسي.
- أن تكون منتظمة ومتعلقة بفترة زمنية قصيرة (شهر كحد أدنى).
- أن يتم إعدادها في الأوقات المقررة لها وفي الوقت المناسب، وذلك لتمكين من إتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة فيما لو إقتضى الأمر ذلك.

2-2- مرحلة تفصي الإنحرافات وتحليلها:

ويتم في هذه المرحلة دراسة كل إنحراف بهدف تحديد مدى أهميته وأسبابه حيث يتم البدء بالأرقام الإجمالية، ثم يتم التوجه لتحليل الإنحرافات التفصيلية لكل العناصر المكونة للأرقام الإجمالية. وتتطلب هذه المرحلة:⁽²⁾

- تحديد طبيعة الإنحراف، ومدى أهميته المطلقة والنسبية
- ربط الإنحراف بالنتائج الأخرى، ومقارنة الإتجاه فيما بينها.

(1) علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال، إثناء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص170.

(2) حليمي سارة، "مساهمة الموازنة التقديرية في تحسين القرارات الإدارية"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، غير منشورة، تخصص تدقيق، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2014، ص21.

- تقصي الأسباب التي أدت إلى هذا الإنحراف وتحليلها بما قد يتطلبه ذلك من الحصول على معلومات إضافية تفصيلية عن النتائج الفعلية والنتائج المقدرة.
- تحديد المسؤولية عن الإنحراف اعتمادًا على قدرة المسؤول على الرقابة والتحكم في النتائج.

3-2- مرحلة إتخاذ الإجراءات التصحيحية:

وفي هذه المرحلة يتم مناقشة الأسباب التي أدت إلى وجود الإنحراف وإتخاذ القرارات والخطوات التنفيذية لمعالجة الإنحراف ومع تكراره، ويتطلب ما يلي: (1)

- مناقشة الأسباب التي أدت إلى الإنحرافات مع المسؤولين المباشرين عن هذه الإنحرافات سواء كان ذلك من مطالبتهم بتقديم تفسيرات خطية للإنحرافات الهامة المسجلة، أو من خلال الإجتماع معهم مباشرة لمناقشة هذه الإنحرافات، وسواء كانت إنحرافات إيجابية أو سلبية.
- إتخاذ القرارات في شأن الخطوات الواجب إتباعها لمعالجة الإنحرافات، وتحديد الطرق والوسائل التي تعالج وتصحح الأوضاع الغير المرضية وتمنع تكرارها في المستقبل.
- متابعة تنفيذ القرارات والإجراءات التصحيحية، وقد يشمل ذلك:
 - القيام بدراسة وأبحاث تفصيلية لتحديد مجالات تطوير وتحسين الأوضاع.
 - التأكد من مدى واقعية الأهداف الموضوعية سابقا، وبالتالي قابليتها للتحقق.
 - تعديل الإستراتيجيات والأنظمة والإجراءات إذا ما تطلب الأمر ذلك.
 - إعادة النظر في الموازنات الموضوعية إذا ما كانت هناك ضرورة لذلك.

المطلب الثالث: أساليب الرقابة على الموازنات.

تختلف الأساليب الفنية للرقابة باختلاف المستويات الإدارية التي تمارسها، وأهم الإعتبارات التي يتعين توافرها في الأساليب الرقابية هي إكتشاف الفروق وإتخاذ الإجراءات التصحيحية والفعالة، ويمكن التمييز بين أسلوبين رئيسيين للرقابة هما:

3-1- الرقابة عن طريق الموازنة التخطيطية:

الموازنات التخطيطية تعتبر أداة فعالة لتحقيق الرقابة عن طريق مساعدة الإدارة في القيام بالتخطيط، فهي تمكن الإدارة من التنسيق بين التخطيط والأهداف المختلفة ودمجها جميعا في خطة واحدة، وتستطيع الإدارة أن تحقق

(1) محمد راضي سامي، وحدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 288.

عن طريقها وظيفة الرقابة بإعداد التقارير الرقابية اللازمة لمقارنة النتائج الفعلية بالخطط الموضوعية وتحديد الفروق والانحرافات تم دراستها وتحليلها.

وعند ممارسة الرقابة عن طريق الموازنات التخطيطية يجب الإهتمام بإعداد التقارير الدورية عن الأداء الفعلي ومقارنته بالموازنة التخطيطية لبيان الفروق، وعلى ضوء البيانات الموضحة بهذه التقارير يجب أن يتم تقييم الجهود المبذولة خلال الفترة السابقة لمعرفة الإجراءات التصحيحية التي إتخذت لتفادي هذه الفروق وتجنب حدوثها في المستقبل.⁽¹⁾

3-2- الرقابة عن طريق التكاليف المعيارية:

لاشك في أن إخضاع عناصر التكاليف للسيطرة الكاملة بما يكفل وصولها إلى أدنى مستوى ممكن هو أقرب الطرق إلى زيادة الكفاءة الإنتاجية، ولكي يمكن الحكم السليم على كفاءة الأداء فإن أنسب أسلوب لذلك هو فرض رقابة فعالة، وهذا يستلزم وضع مقاييس لما يجب أن يكون عليه الأداء، ولأغراض الرقابة على الأداء يتطلب الأمر الإستعانة بأسلوب التكاليف المعيارية، حيث تكون الرقابة عن طريق وضع معايير بحيث يمكن قياس النتائج الفعلية التي تم تحقيقها على المعايير الموضوعية، وذلك بهدف إستنتاج الفروق والانحرافات لتكون مؤشراً للحكم على كفاءة الأداء من ناحية وكفاءة التخطيط من ناحية أخرى.⁽²⁾

يتم تصنيف عناصر التكاليف وفق النظام المعياري الشامل إلى ثلاث فئات:⁽³⁾

- تكاليف المواد الأولية المباشرة.
- تكاليف الأجور المباشرة.
- تكاليف البنود غير المباشرة.

وتتم معايرة المواد الأولية المباشرة والأجور المباشرة إستناداً إلى دراسات فنية وهندسية وإلى تجارب معملية وفق خطوات الرقابة المنهجية على التكاليف، أما التكاليف غير المباشرة فيتم تقسيمها إلى بنود متغيرة وثابتة، وتتم معايرتها من واقع الموازنة التخطيطية وعلى أساس حجم واحد من الإنتاج أو لعدة أحجام مختلفة منه. كما تنقسم المعايير من حيث تحليلاتها الرئيسية إلى:

(1) أحمد نور، المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1983، ص85.

(2) مرجع نفسه، ص85.

(3) جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وإثبات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، ط4، 2001، ص60-59.

1-2-3- معيار السعر: يعتبر بمثابة "توقعات" لما ينتظر أن تكون عليه الأسعار خلال فترة زمنية مقبلة، وتحديدته يتم على أساس دراسة أسعار الفترة الجارية، والإتجاهات المتوقعة للأسعار في الفترة المقبلة، وهذا يصطدم بعامل "عدم التأكد"، بما ستكون عليه الأسعار في المستقبل، ويتطلب ذلك كفاءة الإدارات المشتركة في تحديد "السعر المتوقع" ويتطلب تحديد "السعر المعياري ضرورة تحديد (درجة الجودة) للمواد المباشرة، بالإعتبار أن درجة الجودة لها أثر مباشر على سعر المواد.⁽¹⁾

2-2-3- معيار الكمية: تتحدد نتيجة للدراسات الهندسية والفنية المتخصصة في هذا الشأن لذلك فهي تتطلب إجراء التجارب المناسبة في ظل ظروف التشغيل الملائمة، كما قد تعتمد إلى حد ما على دراسة كل من الإدارة الهندسية وإدارة الإنتاج والتكاليف.⁽²⁾

ومعايير الكمية أكثر دقة من معايير السعر وترجع فروقها عن الأداء الفعلي إلى عوامل عدم الكفاءة والإشراف في حالة الفروق السالبة، وإلى عوامل زيادة الكفاءة في حالة الفروق الإيجابية.⁽³⁾

(1) لؤي محمد عبد الرحمن، محاسبة التكاليف المعيارية "تكاليف 2"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2011، ص33.

(2) محمد يحي أبو طالب، نظم المعلومات الإدارية والمحاسبة في مجالات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، دار الميسرة للنشر والتوزيع، مصر، ص179-180.

(3) محمد محمد الجزائر، الرقابة على التكاليف، مكتبة عين الشمس، بدون بلد النشر، 1971، ص40.

المبحث الثالث: التقييم المالي بواسطة مراقبة الموازنات التقديرية.

إن الهدف الأساسي من إعداد الموازنات التقديرية هو تقدير الإنحرافات ومعرفة مصادر الخلل وإكتشافها، بهدف تفاديها والقيام بإجراءات تصحيحية تقديرية والفعلية مستقبلاً، وتعتبر الإنحرافات وسيلة لإكتشاف وإظهار الخلل، ومن خلال هذا المبحث سنحاول التعرف على كيفية تقييم الأداء المالي بواسطة تحليل الإنحرافات في الموازنات، كما سنتعرف على مختلف أنواع الإنحرافات وطرق حسابها.

المطلب الأول: مستويات الرقابة على الموازنات.

تجدر الإشارة أن مستويات الرقابة تتغير مع طبيعة نشاط المؤسسة وحجمها وتنظيمها الإداري وتوزيع المسؤوليات فيها.

1-1- الرقابة على الإحتياجات من المواد والمشتريات:

تتم الرقابة على تكلفة المواد المباشرة من خلال تقارير الأداء التي يتم إعدادها لكل قسم من الأقسام الإنتاجية التي تستخدم هذه المواد، وتعكس هذه التقارير عادة: (1)

- كمية الإنتاج الفعلية والمقدرة من كل منتج.
- إنحراف كمية الإنتاج الفعلية عن كمية الإنتاج المقدرة لكل منتج.
- كمية المواد المباشرة الفعلية والمقدرة لكل منتج.
- إنحراف كمية المواد المباشرة الفعلية عن كمية المواد المقدرة لكل منتج.
- تكلفة المواد المباشرة الفعلية والمقدرة.
- إنحراف التكاليف الفعلية للمواد المباشرة عن التكاليف المقدرة.

1-2- الرقابة على الإنتاج:

تتم الرقابة على تنفيذ خطط وبرامج الإنتاج من خلال نظم تخطيط ومراقبة الإنتاج، حيث يتم تخطيط الإنتاج بما في ذلك تحديد الإحتياجات من مختلف الموارد، ووضع البرامج التفصيلية لإستخدام هذه الموارد لإنتاج كميات محددة من المنتجات، ومن ثم متابعة هذه البرامج بشكل مستمر وتقديم التقارير الدورية عن الإنتاج الفعلي ومقارنته بالإنتاج المقدر.

(1) حجازي محمد عباس، مبادئ عملية الموازنات، مجلة التكاليف، العدد1، بدون بلد النشر، 1971، ص15.

كما تتم أيضا الرقابة على تكلفة الإنتاج، من خلال محاسبة التكاليف المعيارية، بالإضافة إلى نظام الموازنات، ويغطي الرقابة التفصيلية على عناصر تكلفة الإنتاج التي تشمل: (1)

تكلفة الإحتياجات من المواد والمشتريات.

● تكلفة القوى العاملة المباشرة.

● المصاريف الصناعية الغير مباشرة.

3-1- الرقابة على الأجور:

تتم الرقابة على تكلفة الأجور المباشرة من خلال تقارير الأداء التي يتم إعدادها لكل من الأقسام الإنتاجية

التي تستخدم هذه القوى العاملة، وتعكس هذه التقارير عادة: (2)

● كمية الإنتاج الفعلية والمقدرة من كل منتج.

● إنحراف قيمة الإنتاج الفعلية عن تلك المقدرة لكل منتج.

● عدد ساعات العمل المباشرة الفعلية والمقدرة لكل منتج.

● إنحراف عدد ساعات العمل المباشرة الفعلية عن تلك المقدرة لكل منتج.

● التكاليف الفعلية للعمالة المباشرة، أي الأجور المدفوعة فعلا للعاملين في القسم المعني.

● التكاليف المقدرة للعمالة المباشرة.

● إنحراف التكاليف الفعلية للعمالة المباشرة عن تلك المقدرة لها.

● تكلفة العمالة المحملة على الإنتاج والمقدرة تحميلها.

● إنحراف التكلفة الفعلية المحملة على الإنتاج عن تلك المقدرة تحميلها على الإنتاج.

4-1- الرقابة على التكاليف الصناعية:

تتم الرقابة على التكاليف الصناعية على مستويين: (3)

1-4-1- المستوى الأول: من خلال مقارنة إجمالي المصاريف الصناعية غير المباشرة الفعلية بتلك المقدرة تحميلها

على الإنتاج وحساب الإنحراف بينهما، وهذه تتم في نفس الوقت الذي تتم فيه الرقابة على تكاليف الأجور والمواد المباشرة.

2-4-1- المستوى الثاني: من خلال مقارنة المصاريف الفعلية التفصيلية بتلك المقدرة.

(1) محمد سامي راضي، وحدي حجازي حامد، مرجع سبق ذكره، ص 293.

(2) مرجع نفسه، ص 293-294.

(3) حجازي محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص 16.

5-1- الرقابة على الإنفاق الرأسمالي:

تشمل الرقابة بالنسبة للمشروعات الإستثمارية ثلاث مستويات: (1)

1-5-1- مستوى التكاليف: حيث تتيح الرقابة الحفاظ على تناسق الخطط المالية الموضوعة للمشروعات الإستثمارية، والتأكد من أنه يتم تنفيذها ضمن الحدود المالية المقررة لها.

وتتم الرقابة على تكاليف المشروعات الإستثمارية من خلال تقارير الأداء التفصيلية الخاصة بمركزها المالي
1-5-2- مستوى السداد: حيث تتيح الرقابة متابعة التقديرات الموضوعة لعملية السداد ومدى تحققها، خاصة وأنه من المتعارف عليه بشكل عام أن التقديرات في مجال المشروعات الإستثمارية غالباً ما يتم تخطيطها لأسباب عديدة أهمها:

● تطلب المشروع الإستثماري أعمالاً غير متوقعة تضاف إلى المشروع الأساسي.

● إرتفاع الأسعار والأجور، الأمر الذي يؤثر بشكل أساسي في تحديد القيمة النهائية للمشروع

1-5-3- مستوى الاستلام: حيث ترتبط هذه الناحية الأخيرة من الرقابة بالخطة الأشمل لنشاط المؤسسة وتطورها، ويتم الرقابة على إستلام المشروعات الإستثمارية من خلال عملية تحليل تقرير أداء المشروعات الإستثمارية، حيث يجب التأكد عند مقارنة التكاليف الفعلية بتلك المقدرة من أنها متناسقة من حجم العمل المنجز بالإضافة إلى التأكد من أن نسبة الإنجاز المحققة تتوافق مع نسبة الإنجاز المقدرة للمشروع.

1-6- الرقابة على التدفق النقدي:

يتطلب الأمر هنا مستويين من الرقابة: (2)

1-6-1- الرقابة اليومية المستمرة: هذا المستوى من الرقابة يتم تحقيقه من خلال سجلات وكشوف الحركة اليومية والأسبوعية للصندوق والبنوك، بالإضافة إلى حصر المنتوجات المنتظرة والمدفوعات المتوقعة خلال الأيام والأسابيع القادمة، ومتابعتها أولاً بأول.

1-6-2- الرقابة الشهرية والدورية على حركة النقد والوحدة المتاحة ومقارنتها بتلك المقدرة: في موازنة التدفق النقدي، وكذا تحديد الإنحرافات وتحليل أسبابها تمهيداً لإتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة الإنحرافات السلبية منها والإستفادة من أسباب الإنحرافات الإيجابية.

(1) محمد سامي راضي، وحدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 295-296.

(2) مرجع نفسه، ص 303-304.

1-6-3- الرقابة على نتائج الأعمال والمركز المالي: إن بيان نتائج الأعمال وبيان المركز المالي يمثلان خلاصة كافة النتائج التي ظهرت في تقارير الأداء التفصيلية السابقة، كما أن الإنحرافات التي تظهر لدى مقارنة النتائج الفعلية في بيان نتائج الأعمال بتلك المقدرة في موازنة نتائج الأعمال، تشكل خلاصة الإنحرافات التي ظهرت في كل من تقارير أداء الإيرادات والمصاريف، كذلك فإن الإنحرافات التي تظهر لدى مقارنة الأرصدة الفعلية في بيان المركز المالي بتلك المقدرة في موازنة المركز المالي تشكل النتيجة النهائية للإنحرافات التي ظهرت أيضا في تقارير الأداء السابقة، بما فيها لتقرير أداء التدفق النقدي.

المطلب الثاني: تحليل الإنحرافات وإتخاذ الإجراءات التصحيحية.

يعتبر تحليل الإنحرافات أحد خطوات الرقابة الرئيسية لنظام التكاليف المعيارية، إذ أن تحليل الإنحرافات يمد الإدارة بصورة واضحة عن أسباب هذه الإنحرافات ليكون ذلك أساسًا لإتخاذ الإجراءات التصحيحية لتجنب حدوث مثل هذه الإنحرافات في المستقبل.

1-2- تحليل الإنحرافات:

الإنحراف هو عبارة عن الفروق ما بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية وهذه الإنحرافات إما أن تكون إيجابية أو سلبية.⁽¹⁾

وتعتبر عملية تحليل الإنحرافات وسيلة لإكتشاف وإظهار الخلل وتحديد مصدره.⁽²⁾

1-1-2- تحليل إنحرافات عناصر التكاليف: يقارن التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لمستوى النشاط

الفعلي وتنقسم إلى:

أ- تحليل إنحرافات المواد المباشرة: أولاً يجب حساب الإنحراف الكلي للمواد المباشرة والذي يمثل الفرق

بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية كمايلي:⁽³⁾

$$\text{الإنحراف الكلي} = \text{التكاليف الفعلية لكمية الإنتاج الفعلي} - \text{التكاليف المعيارية}$$

ويحلل هذا الإنحراف إلى إنحراف الكمية وإنحراف السعر كما يلي:

(1) علي عبد الرحيم وآخرون، أساسيات التكاليف والمحاسبة الإدارية، منشورات ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، ط1، 1990، ص

(2) Brigitte Doriath, *Contrôle de Gestion*, Dunod, Paris, 3^{ème} édition, 2002, P71.

(3) لؤي محمد عبد الرحمن، مرجع سبق ذكره، ص42.

الفصل الثاني: استخدام الموازنات التقديرية كأداة لتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

- إنحراف الكمية: وهذا ناتج عن الزيادة أو النقص أي الاختلاف بين الكمية الفعلية للمواد عن المعدلات المعيارية المحدد لها مسبقاً.

$$\text{إنحراف الكمية} = \text{السعر المعياري} (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية})$$

- إنحراف السعر: وهذا ناتج عن إختلاف السعر الفعلي للمواد إرتفاعاً أو إنخفاضاً عن السعر المعياري.

$$\text{إنحراف السعر} = \text{الكمية الفعلية} (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري})$$

ب- تحليل إنحراف الأجر المباشرة: يهدف تحليل إنحرافات عنصر الأجر المباشرة إلى الكشف عن العوامل التي أدت إلى إنحراف تكلفة الأجر المباشرة الفعلية عن تكلفة الأجر المباشرة المعيارية، ويتم تحليل إنحراف الأجر المباشرة إلى إنحرافين هما: (1)

- إنحراف الوقت أو الزمن (إنحراف الكفاءة): يحدث هذا الإنحراف بسبب إختلاف ساعات العمل الفعلي عن الوقت المحدد معيارياً مقدماً اللازم لإنتاج كمية الإنتاج الفعلي.

$$\text{إنحراف الوقت} = (\text{الساعة الفعلية} - \text{الساعة المعيارية}) \times \text{معدل الأجر المعياري}$$

- إنحراف معدل الأجر: ينتج بسبب إختلاف معدلات الأجر الفعلية عن المعدلات المعيارية التي يجب دفعها لإنجاز العمل، ويحسب كما يلي:

$$\text{إنحراف معدل الأجر} = (\text{معدل الأجر الفعلي} - \text{معدل الأجر المعياري}) \times \text{الساعات الفعلية}$$

ج- تحليل إنحرافات التكاليف غير المباشرة: ينقسم إلى ثلاثة إنحرافات وهي: (2)

- الإنحراف على الميزانية: يمثل الفرق بين التكاليف الفعلية والميزانية المرنة حيث تتم في الميزانية المرنة الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وهذه الميزانية تتغير تبعاً لتغير حجم النشاط، وتكون على الشكل التالي:

$$\text{الميزانية المرنة} = (\text{التكلفة المتغيرة المعيارية الوحودية} \times \text{حجم النشاط الفعلي}) + \text{التكاليف الثابتة}$$

(1) مرجع نفسه، ص42.

(2) محمد يحي أبو طالب، مرجع سبق ذكره، ص178.

الفصل الثاني: استخدام الموازنات التقديرية كأداة لتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

وهنا تجدر الإشارة إلى مفهوم الموازنة المرنة والتي تتمثل في التقديرات المختلفة للمصاريف وعدد وحدات القياس لقسم معين ولعدة سنوات متتالية ومستويات نشاط مختلفة.

ومن هنا يمكن حساب إنحراف الميزانية كما يلي:

$$\text{إنحراف الميزانية} = \text{التكاليف الفعلية} - (\text{التكاليف المتغيرة المعيارية} \times \text{حجم النشاط الفعلي}) + \text{التكاليف الثابتة}$$

- إنحراف على النشاط: يساعد هذا الإنحراف المؤسسة على تقييم نشاطها للمعرفة هل حققت فائض في النشاط أو عجز في النشاط، وتحقق الحالة الأولى عندما يكون النشاط الحقيقي أكبر من النشاط المقدر والعكس في حالة العجز.
- الإنحراف على المردودية: يظهر هذا الإنحراف مدى سلامة استخدام المراكز للنشاط في عملية الإنتاج، فمثلا إذا كان في ورشة معينة منتج (أ) يتطلب ساعتين عمل غير مباشرة نظريا، لكن في الواقع إستهلاك 3 ساعات عمل غير مباشرة في إنتاج وحدة من المنتج (أ)، وهذا يدل على سوء إستخدام النشاط في عملية الإنتاج وبحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{إنحراف المردودية} = \text{التكاليف المعيارية لنشاط الفعلي} - \text{التكاليف المعيارية للإنتاج الفعلي}$$

2-1-2- تحليل إنحراف رقم الأعمال: ويتم تحليل إنحراف رقم الأعمال بحساب الفرق بين رقم الأعمال المحقق ورقم الأعمال المقدر في الموازنة:⁽¹⁾

$$\text{الإنحراف على رقم الأعمال} = \text{رقم الأعمال المحقق} - \text{رقم الأعمال المقدر}$$

أو:

$$\text{الإنحراف على رقم الأعمال} = (\text{الكمية الفعلية} \times \text{السعر الفعلي}) - (\text{الكمية المقدرة} \times \text{السعر المقدر})$$

ويظهر هذا الإنحراف مدى تطابق المبيعات الفعلية مع المقدرة لذا فهو يقيس أداء مسؤولي إدارة المبيعات. ويمكن تحليل إنحراف رقم الأعمال إلى:

(1) أحمد بونقيب، مرجع سبق ذكره، ص 106-110.

الفصل الثاني: استخدام الموازنات التقديرية كأداة لتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

أ- إنحراف السعر: يقيس هذا الإنحراف التغير الذي يحصل بين السعر الفعلي والسعر المقدر بدلالة الكميات الفعلية ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{إنحراف السعر} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المقدر}) \times \text{الكميات الفعلية}$$

ب- إنحراف الكميات المباعة: يقيس التغير الذي يحصل بين كمية المبيعات الفعلية وكمية المبيعات المقدرة بدلالة السعر المقدر وتحسب كمايلي:

$$\text{إنحراف الكميات المباعة} = (\text{الكميات المباعة الفعلية} - \text{الكميات المباعة المقدرة}) \times \text{السعر المقدر}$$

وينقسم إنحراف الكميات إلى إنحرافين في حالة توفر المؤسسة على عدة منتجات.

- الإنحراف على تركيبة المبيعات: ويمثل الفرق الحاصل بين رقم الأعمال المقدر الخاص بالتركيبية الفعلية للمنتجات، ويسمح هذا الإنحراف بمعرفة التغير، الحاصل في رقم الأعمال المقدر نتيجة التغير في تركيبة المنتجات فمثلا لا يؤدي طلب الزبائن عن المنتج (أ) إلى المنتج (ب) لنفس المؤسسة إلى تغيير رقم الأعمال المتوقع.

ويحسب الإنحراف على تركيبة المبيعات كما يلي:

$$\text{الإنحراف الجزئي على تركيبة المبيعات الخاص بالمنتج أ} = \text{مجموع الكمية الفعلية المباعة} \times (\text{التركيبية الفعلية للمنتج أ} - \text{التركيبية المقدرة للمنتج أ}) \times \text{السعر المقدر للمنتج أ}$$

وبالنفس الطريقة بالنسبة للمنتجات الأخرى ب، ج، د... الخ
ومنه يمكن حساب الإنحراف على تركيبة المبيعات كما يلي:

$$\text{الإنحراف على تركيبة المبيعات} = \text{مجموع (الإنحراف الجزئي / تركيبة المبيعات)}$$

- الإنحراف على الحجم الإجمالي للمبيعات: ويمثل الفرق الحاصل بين الكميات الفعلية المباعة الكلية والكميات المقدرة المباعة الكلية، وتعود المسؤولية هنا إلى المصلحة التجارية ويحسب هذا الانحراف كالآتي:

الإنحراف الجزئي على حجم المبيعات الخاص بالمنتج أ = [الكمية الفعلية (أ + ب)] × التركيبة المقدرة

الإنحراف على الحجم الإجمالي المبيعات = مجموع (الإنحرافات الجزئية على حجم المبيعات)

تحليل إنحراف النتيجة: يمثل الإنحراف على النتيجة الفرق بين النتيجة الفعلية والنتيجة التقديرية ويتم حسابه بالاعتماد على معطيات جدول حسابات النتائج: (1)

الإنحراف على النتيجة = النتيجة الفعلية - النتيجة التقديرية

وإذا كان هذا الإنحراف موجبا فهذا في صالح المؤسسة والعكس، ويمكن حسابه أيضا كما يلي:

الإنحراف على النتيجة = الإنحراف على رقم الأعمال - الإنحراف على مجموع التكاليف

2-2- إتخاذ الإجراءات التصحيحية:

من البديهي أن تحليل الإنحرافات وتقصي أسبابها يكونان عديمي الجدوى إذا لم يقترنا بإتخاذ الخطوات المؤدية إلى تصحيح الوضع السليم من هنا لابد من دراسة مختلف الخطوات والإجراءات التي يمكن إتباعها وإختيار الأفضل والأنسب منها لإتخاذ الإجراء التصحيحي إذ لزم الأمر.

وفي هذه المرحلة يتم مناقشة الأسباب التي أدت إلى وجود الإنحراف وإتخاذ القرارات لمعالجة هذه الإنحرافات ومنع تكرارها مستقبلا وهو ما يتطلب: (2)

- مناقشة الأسباب التي أدت إلى الإنحرافات مع المسؤولين المباشرين عنها، سواء كان ذلك من خلال المطالبة بتقديم تفسيرات خطية عن هذه الإنحرافات أو الإجتماع بهم ومناقشة هذه الإنحرافات سواء كانت إيجابية أو سلبية.
- إتخاذ القرارات بخصوص الخطوات الواجب إتباعها لمعالجة هذه الإنحرافات وتحديد الطرق والوسائل التي يتم من خلالها معالجة وتصحيح الأوضاع غير الإيجابية وتفادي تكرارها مستقبلا.
- متابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية من خلال:

(1) أحمد بونقيب، مرجع سبق ذكره، ص 111.

(2) محمد سامي راضي، وجدي حجازي حامد، مرجع سبق ذكره، ص 288.

- التأكد من مدى فعالية واقعية الأهداف المخططة مسبقا ومدى قابليتها لتحقيق وقدرة المؤسسة على بلوغها.
- تعديل الأهداف المخططة وإعادة برمجة الموازنات التخطيطية وفهمها.
- نقل الأساليب والتقنيات التي ساهمت في تحقيق نتائج إيجابية في قسم معين إلى الأقسام الأخرى في المؤسسة.
- تحفيز المسؤولين والرفع من أدائهم.

المطلب الثالث: دور الموازنة التقديرية في تحقيق رقابة وتقييم الأداء.

المؤسسة في حاجة دائمة إلى رقابة خاصة عند تنوع وتعدد مستوياتها الإدارية، وهذا ما يجعل من الصعب قيام شخص واحد بمزاولة كل الأنشطة وأداء كل العمليات التي تتطلب مزاولة العملية الإنتاجية في المؤسسة. والرقابة هي مجموعة من الأعمال والإجراءات التي تتبعها المؤسسة للتأكد من صحة الأداء وتنفيذ الأنشطة المختلفة بشكل يضمن تحقيق أهداف المؤسسة، ومن ثم تحديد الانحراف من أجل إتخاذ الإجراءات التصحيحية مما يمنع حدوثها في المستقبل ولكي تحقق المؤسسة عملية رقابة مثلى يجب إتباع الخطوات التالية:

3-1- وضع معايير الأداء:

لكي تستطيع المؤسسة أداء الرقابة الفعالة على سير الإنتاج لا بد من وضع معايير مناسبة لمستوى الأداء المطلوب والذي يسمح بتحقيق أهداف المؤسسة.⁽¹⁾

3-2- قياس مستوى الأداء الفعلي:

حيث يتم مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط، وهو ما يسمح للمؤسسة بتحديد دقيق لمدى الانحراف إن وجد، لتقوم بتصحيحه ومعالجته.⁽²⁾

3-3- تصحيح الانحرافات:

قبل القيام بتصحيح الانحرافات الناتجة عن تقييم الأداء الفعلي بالأداء المخطط لا بد من إجراء تحليل شامل ودقيق لأسباب وجود هذه الانحرافات وتحديدتها.

(1) وائل محمد إبراهيم خلف، مرجع سبق ذكره، ص30.

(2) مرجع نفسه، ص30.

الفصل الثاني: استخدام الموازنات التقديرية كأداة لتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

يتضح لنا أن الموازنة تؤدي دور كبير ومهم في الرقابة وتقييم الأداء من خلال كونها تمثل معايير الأداء المحدد مسبقا والتي يتم مقارنتها بنتائج الأداء الفعلي لئتم إستخراج الإنحرافات وتحديد المسؤولين عنها وتحديد أسبابها وطرق تجنبها مستقبلا، وكذلك تحسين الأداء المستقبلي للمؤسسة.

ولكي تستطيع المؤسسة تحقيق الرقابة المثلى وتقييم أدائها بالإعتماد على مراقبة الموازنات يجب على المؤسسة مراعاة ما يلي: (1)

- تقسيم الهيكل المالي الإداري إلى مراكز المسؤولية وهي مراكز الموازنة.
 - وضع نظام دقيق للمعلومات يمكن إيصال نتائج التنفيذ بشكل سريع عن طريق التقارير الدورية.
 - ويجب أيضا على المؤسسة قياس ما يلي:
 - قياس النتائج الفعلية لكل مركز موازنة ومقارنة النتائج بمعايير الموازنة وتحديد الإنحرافات.
 - فحص الإنحرافات الجوهرية وتحليلها لمعرفة أسبابها وإعداد تقرير عنها من التخطيط المستقبلي.
 - وفي الأخير إتخاذ الإجراء التصحيحي المناسب.
 - يجب على المؤسسة أن تقوم بإجراء دراسة تفصيلية لأهداف المؤسسة ومختلف أقسامها والمشاكل المتوقع الوقوع فيها لكي تتمكن الموازنة التقديرية لها من تحقيق رقابة وتقسيم جيد للأداء.
- وللموازنة دورا هاما وفعالا في دعم عملية الرقابة ذلك من خلال ما يلي:
- إلزام المديرين والمسؤولين على القيام بعملية تحليل دقيق لنشاطات المؤسسة.
 - جعل المسيرين يتوقعون حدوث المشاكل ومعالجتها بفعالية.
 - تحفيز المديرين والعاملين للعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من قبل المؤسسة.

(1) صيفي حسينة، "دور التخطيط المالي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة الشركة الوطنية للكهرباء والغاز"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2010، ص ص 66-67.

خاتمة الفصل الثاني:

وعلى أساس ما سبق يمكن أن نستخلص أن الوصول إلى إعداد وثائق مثل الميزانيات وجدول حسابات النتائج بالإعتماد على الموازنة التقديرية سيمكن المؤسسة من إتخاذ قرارات جد هامة تتعلق أساسا بتحقيق الغايات الإستراتيجية ذلك نظراً لما تقدمه من خدمات رئيسية متمثلة في التخطيط، التنسيق، الرقابة والتمويل، حيث تتضمن الأولى المفاضلة بين البدائل المتاحة من المشاريع الإستثمارية وإختيار أفضلها التي تحقق أعلى مردودية لها وأقل خطر، أما الثابتة فتتضمن تحديد طرق التمويل وأنسب مصادرها.

فنظام الموازنة يعد نظاماً متكاملًا يزود الإدارة بالبيانات والتقارير التي تمكنها من تخطيط ومتابعة ومراقبة عملياتها لكل كفاءة وإتخاذ القرارات السليمة في الأوقات المناسبة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية

للمؤسسة الوطنية للدراجات

والدراجات النارية وتطبيقاتها

مقدمة الفصل الثالث:

على ضوء ما تم تقديمه في الفصلين السابقين من الدراسة النظرية لموضوع "دور الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية"، فإننا سنتطرق إلى الجانب التطبيقي لمحاولة إبراز مدى تطابق موضوع بحثنا مع الواقع، وقد وقع إختيارنا على المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها "قائمة" لإجراء دراستنا الميدانية، حيث حاولنا إسقاط ما تم التطرق إليه في الدراسة النظرية على التطبيقي من دراسة وتحليل إنحرافات الموازنات التي تقوم بإعدادها المؤسسة وتحديد أثرها على الأداء المالي لهذه الأخيرة وهذا من خلال العناصر التالية :

- **المبحث الأول:** تقديم عام للمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها "CYCMA".
- **المبحث الثاني:** أهم الموازنات التقديرية التي تعدها المؤسسة وطرق تقديرها.
- **المبحث الثالث:** تحليل إنحرافات موازنتي المبيعات والإنتاج.

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها "CYCMA".

في هذا المبحث سوف نعرض تقديم عام حول مؤسسة الدراجات والدراجات النارية "CYCMA" ودراسة نشاطها من خلال هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها "CYCMA".

1-1- لمحة تاريخية عن المركب:

تأسست الشركة الوطنية للصناعات الميكانيكية (SONACOME) بموجب المرسوم رقم: 70/67 في أوت 1967، الذي أبرم مع المؤسسة الألمانية (DIAG) وقد سجلت وفقا للخطوة الرابعة 107/69 الصادرة في 21-31-1969.

بدأ تشغيل المركب عام 1974 برأس مال إجمالي قدر بـ: 8.900.000 دينار جزائري، وفي سنة 1978 تم تسليم المركب إلى السلطات الجزائرية بخروج المؤسسة الألمانية.

في جانفي 1983 قامت الحكومة بتقسيم شركة (SONACOME)، إلى إحدى عشرة مؤسسة تختص كل واحدة منها في إنتاج منتج خاص، أما مركب الدراجات والدراجات النارية أصبح تابع لمؤسسة إنتاج وسائل النقل الخاصة (ENPVP)، الموجودة بولاية تيارت، كل هذه العمليات تم الشروع في تطبيقها بعدما تم المصادقة عليها من طرف الحكومة.

وفي ديسمبر 1987 انفصلت المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها "CYCMA" الكائن بقائمة عن مؤسسة (ENPVP)، طبقا للمرسوم رقم: 282/87 المؤرخ في: 1987/12/22، وقد إنطلقت أشغاله فعليا مع مطلع عام 1988 بطاقة إنتاجية قدرت بـ:

- 30.000 دراجة نارية.
- 15.000 دراجة هوائية.
- 5000 محرك لضغط الماء.
- 15% لقطع الغيار.

وحدير بالذكر أن المؤسسة تحصلت على الإستقلالية في 8 أفريل 1990.

2-1- البطاقة الفنية للمؤسسة:

يقع مركب الدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها المختلفة "CYCMA" بشرق مدينة قالم، تقدر مساحة المركب الإجمالية بـ 135.000 متر مربع منها 28.000 متر مربع مغطاة يضم إدارة وهيئة نقابية وممثلي العمال، ومقرها الرئيسي بولاية قالم، وهو يتكون من الوحدات التالية:

● مركب الإنتاج بقالم.

● ثلاث وحدات للتوزيع (تجارية) بكل من الجزائر العاصمة، قسنطينة، وهران.

تدير قرارات المؤسسة مديرية عامة حدد مقرها بقالم، حيث أدخلت تعديلات على المنتجات وذلك بالتنوع مثل الدراجات النارية من نوع "600"، "603"، "606"، "607"، ودراجات عادية "16"، "20"، "26"، وهذا إنطلاقا من مختلف الدراسات والأبحاث التي قام بها مهندسين وتقنيين تابعين للمركب، مما زاد من نشاطها وأصبحت تقوم بعدة نشاطات وأعمال منها: الإنتاج، التطوير، التصدير، الإستيراد، البيع، وخدمات ما بعد البيع.

3-1- نشاط وأهداف المركب:

1-3-1- نشاط المركب: ينصب نشاط المؤسسة في إنتاج وصناعة الدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها،

ومن أهم منتجاتها:

● الدراجات العادية (Cycles).

● الدراجات النارية (Cycles Moteur).

● المحركات (Moteur Stationnaire).

● الدراجات المنزلية الرياضية (Vélo à Maison).

● أرائك متحركة (Fauteuil Roulant).

● مركبة المعوقين (V.H.P).

● الحملات (Chariot Tractable).

2-3-1- أهداف المركب: كغيرها من المؤسسات الجزائرية والعالمية تهدف المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات

النارية وتطبيقاتها "CYCMA" إلى تحقيق الريح والريادة بإكتساح أسواق جديدة غير جزائرية خاصة في ظل إنفتاح العالم وإنتهاج سياسة إقتصاد السوق حيث البقاء للقوي صاحب المنتج الجيد، حيث قامت بتسطير أهم الأهداف المستقبلية وهي:

- تحسين مردودية المؤسسة مع شركات علمية كشركات هوندا وياماها اليابانية وشركة بيجو الفرنسية، حيث تقوم بتزويدها بالعناصر التي تدخل في العملية الإنتاجية.
- تحسين موقع المؤسسة في السوق الجزائرية.
- الوصول إلى الأسواق الخارجية لتوزيع منتجاتها ذات الجودة والنوعية العالية.
- تخفيض إنتاج بعض منتجاتها كالمحركات والحملات لعدم إستجابتها لمتطلبات السوق مما أدى إلى خفض الأرباح.
- التحكم في تكنولوجيا التصنيع.
- إعادة تشغيل المركب بطريقة تسير التطور الإقتصادي.

4-1- التعداد البشري:

يصل التعداد البشري للعمال في مؤسسة الدراجات والدراجات النارية إلى حوالي 156 عامل وعاملة، علما أن عدد العمال يتغير كل شهر لعدة أسباب منها: التقاعد، الوفاة، توظيف عمال جدد... الخ.

5-1- عدد الورشات ومهامها:

تتكون المؤسسة من عدة ورشات إنتاجية مختلفة المهام والجدول التالي يوضح مهام كل ورشة وعدد العمال والآلات فيها:

الجدول رقم(1): ورشات الإنتاج.

رقم الورشة	مهامها	عدد الآلات	عدد العمال
الورشة 1	510 / السباكة	09	06
	523 / الحدادة	04	11
	528 / معالجة الحرارة	04	08
الورشة 2	525 / السك	19	06
	526 / التلحيم	60	10
	533 / التقطيع	17	03
	561 / الآلات الخاصة	30	05
الورشة 3	542 / التقرير	33	05
	544 / التجويف	24	03
	547 / الثقب	35	04
	548 / التصليح	16	03
الورشة 4	533 / الخراطة	54	09
	541 / الخراطة الآلية	27	04
	540 / الخراطة المرقمة	05	03
الورشة 5	524 / التحليل الكهربائي	-	05
	549 / الصقل	18	04
	550 / الغسل	13	01
	558 / الدهن	-	06
الورشة 6	532 / تركيب المحرك	-	09
	533 / بعد تركيب المحرك	08	02
	534 / تركيب دراجات نارية	02	09
	535 / تركيب العجلات	31	10
	536 / تركيب دراجات عادية	03	07
	538 / التصليح	-	02

المصدر: الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

1-5-1- الورشة الأولى: تتمثل مهام الورشة الأولى في:

أ- السباكة "Fonderie": تهدف إلى تصنيع قطع ميكانيكية ذات أشكال مختلفة تحت درجة حرارة 750°، في داخل آلات القولية والقطع المتحصل عليها تكون من مادة الألمنيوم مثل: غطاء المحرك.
ب- الحدادة "Forge": تهدف إلى صنع قطع عن طريق تغيير شكل المعدن بفعل الضغط فالوظيفة الأساسية لها رسم أولي للقطعة حتى تصبح قادرة على التحمل قبل الاستعمال الخاصة بها تحت درجة حرارة 1200°.

ج- المعالجة الحرارية "Trainement Thermique": هي عملية تغيير بنية القطع بواسطة التسخين على درجة حرارة تتراوح ما بين 850°-900°، وذلك بإضافة بعض المواد كالكربون والأمونياك ثم تبريد القطع بالزيت والماء حتى تكسب صلابتها.

1-5-2- الورشة الثانية: تتمثل مهام الورشة الثانية في:

أ- السك "Estampage": هي عملية ميكانيكية تعمل على تشكيل قطع إلى أشكال مختلفة بواسطة طابع عن طريق الضغط حيث أن 70% من القطع تمر بهذه العملية.
ب- التلحيم "Soudure": هي عبارة عن تلصيق القطع ببعضها بواسطة الكهرباء أو النحاس أو التلحيم يدويا من أجل الحصول على الشكل المطلوب.
ج- التقطيع "Débitage": هي عملية قطع الأعمدة والصفائح الحديدية حسب متطلبات العملية وذلك بواسطة التقطيع.
د- الآلات الخاصة "Machines Spéciales": تستعمل لصنع قطع معينة.

1-5-3- الورشة الثالثة: وتتمثل مهامها في:

أ- التقرير "Fraisage": هي عبارة عن مجموعة عمليات مختلفة للحصول على قطع وتعديلها.
ب- التحوييف "Alésage": وتتم هذه العملية بعد الحصول على القطع ثم العمل على تغيير المحيط الداخلي للقطعة وجعلها ملائمة للتركيب بواسطة آلات خاصة.
ج- الثقب "Perçage": يتم فيها الثقب حسب شكل القطعة التي ستوضع في قوالب خاصة بها.
د- التجليخ "Rectification": عندما تخرج القطعة من الحدادة ترسل إلى ورشة التجليخ لإزالة الإعوجاج ثم تمر بعدها إلى الثقب ثم المعالجة الحرارية وتعود مرة أخرى إلى التجليخ حيث تدخل القطعة وتعديل في الآلة الخاصة لتأخذ بها الشكل النهائي.

1-5-4- الورشة الرابعة: وتمثل مهامها في:

- أ- الخراطة نصف آلية "Tour Semi-Automatique": تعمل على تشكيل القطعة إلى أشكال دائرية أو أسطوانية أو نصف دائرية وسميت بهذا الإسم لأنها تتم بواسطة الآلة والعامل.
- ج- الخراطة الآلية "Tour Automatique": وفيها يقوم العامل بتجهيز الآلة وهي تعمل لوحدها على تشكيل القطعة وسميت بهذا الإسم لأن عملية الصنع تتم فيها بواسطة الآلة فقط.
- د- الخراطة المرقمة "Tour à Commande Numérique": يستخدم فيها برنامج خاص للقطع التي ستوضع ضمن آلة خاصة تحتوي على حاسوب عن طريق برمجة الوقت اللازم لصنع القطع، عدد القطع ونوعها التي ستقوم بها الآلة وهذه الخيرة تقوم بعدة عمليات مثل صقل والتقرير... الخ.

1-5-5- الورشة الخامسة: وتمثل مهامها في:

- أ- التحليل الكهربائي "Electrolyse": نجد في هذه العملية مرحلتين:
 - مرحلة المعاملة بالتليس الكرومي.
 - مرحلة المعاملة بالزنك.
- ب- الصقل "Polissage": هي عبارة عن عملية تنظيف القطع بورق الزجاج حيث يتم بعثها للتحليل الكهربائي لحمايتها من الصدأ.
- ج- الغسل "Lavage": يتم بها غسل القطع الصغيرة في قوالب لإزالة الزيوت.
- د- الدهن "Peinture": تعلق مختلف القطع المراد دهنها في سلسلة أوتوماتيكية حيث تمر العملية بعدة مراحل التي تعتبر طبقة للحماية ثم التجفيف وبعدها دهن القطع.

1-5-6- الورشة السادسة: وتمثل مهمها الورشة السادسة في ما يلي:

- أ- تركيب المحرك "Montage des Mateurs": يتم فيه تركيب المحرك على مراحل متسلسلة وتكون منظمة.
- ب- بعد تركيب المحرك "Après Montage des Mateurs": خلال هذه المرحلة يتم تحضير كل ما له علاقة مع المحرك والأدوات التي يتألف منها مثل: Boite de Vitesse.
- ج- تركيب الدراجات النارية "Montage des Cyclomoteur": يتم في هذه الورشة تركيب الدراجات النارية والتي يتم إدخالها إلى المخزن لتكون ناتج تام الصنع وأنواع الدراجات النارية التي يتم تركيبها هي 603-606.

د- تركيب العجلات "Montage de Roues": يتم فيه تركيب العجلات الخاصة بالدراجات عبر مراحل متسلسلة.

هـ- تركيب الدراجات العادية "Montage des Cycles": في هذه الورشة يتم تركيب الدراجات (BMX) "20"، "16"، "26"

و- التصليح "Réparation": يتم في تجريب المحرك وحده وتجريبه في الدراجة التامة الصنع وفي حالة عطب ترسل للتصليح.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها "CYCMA".
لتوضيح البنية الهيكلية للمؤسسة محل الدراسة وإبراز المخطط التنظيمي الخاص بها والذي تتكون من خلاله مؤسسة الدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها من عدة مديريات فرعية ومصالح من الناحية الإدارية إضافة إلى العديد من الورشات الإنتاجية، والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

1-2- الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

يمكن توضيح الهيكل التنظيمي للمؤسسة من خلال المخطط الموالي.

الشكل رقم(10): مخطط التنظيم الهيكلي للمؤسسة.



المصدر: الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

2-2- شرح الهيكل التنظيمي للمركب:

يتألف المركب من عدة مديريات أهمها: مديرية المركب، مديرية الإدارة العامة، مديرية المالية، مديرية البرمجة والمراقبة العامة، ومديرية المصنع وتتضمن كل مديرية عدة فروع تابعة لها وسنتطرق لدراسة كل مديرية على حدى.

- 1-2-2-1- مديرية المركب: وتتمثل أساسا في مدير المركب بإعتباره المشرف العام عليه، حيث يعمل على التنسيق بين مديريات المركب، فهو يشرف بنفسه على سيرة العملية الإنتاجية ومتابعتها بدقة، كما يسهر على تطبيق قرارات المديرية العامة وهو يشرف مباشرة على مصلحة الأمن.
- 2-2-2-2- مديرية الإدارة العامة: تشرف هذه النيابة على عدة مصالح وهي: مصلحة المحاسبة والأجور، مصلحة الوسائل العامة، مصلحة الضمان الاجتماعيين مصلحة الموارد البشرية.
- أ- مصلحة الوسائل العامة: وهي تضم الوسائل الخاصة بالعمل مثل: وسائل النقل، ملابس العمل، مواد وأدوات التنظيف والآلات الكاتبة والمكاتب.
- ب- مصلحة الموارد البشرية: وتتمثل مهمتها في إرسال بعثات تكوينية للعمال سواء داخل أو خارج الوطن.
- ج- مصلحة المحاسبة والأجور: والتي تقوم بتعيين وتكوين الموظفين حيث كل عامل له ملف خاص من أجل تحديد أجورهم وهذا بواسطة بطاقات الحضور.
- د. مصلحة الضمان الاجتماعي: تتكلف بفتح ملفات للعمال الخاصة بحوادث العمل، العطل المرضية، المنح العائلية، كما تشرف على قسم العيادة الطبية التي مهمتها السهر على صحة العمال.
- 2-2-3- مديرية المالية: وتقوم هذه المديرية بتحضير الميزانية للمركب وجمع التقديرات المالية بالنسبة لكل مشروع، وهي تشرف بدورها على مصالح: مصلحة المحاسبة العامة، مصلحة المحاسبة التحليلية.
- أ- مصلحة المحاسبة العامة: ومهمتها التسجيل اليومي للمشتريات والمبيعات وهي ملزمة بتقديم تقييم سنوي لكل دورة.
- ب- مصلحة المحاسبة التحليلية: تقوم هذه الخيرة بتقييم المشتريات كما تسند لها مهمة تحليل وتوزيع التكاليف المتعلقة بالمنتوج وهذا من أجل تحديد سعر التكلفة للوحدة الواحدة، كما تقوم بتقييم كل المعلومات للمحاسبة العامة لإتمام العملية.
- 2-2-4- مديرية البرمجة والمراقبة العامة: تقوم هذه المديرية بتطبيق البرنامج المسطر من طرف المديرية العامة، وهي تشرف على المصالح التالية: مصلحة البرمجة والمراقبة، مصلحة التنظيم والإعلام.
- أ- مصلحة البرمجة والمراقبة: تقوم بمتابعة البرنامج المسطر ومراقبة تطبيقه، وذلك بتقديم تقرير كل يوم فيه تقييم عمل كل ورشة إنتاج.

ب- مصلحة التنظيم والإعلام الآلي: وتقوم بتقديم المعلومات اللازمة لمختلف المصالح في أقرب وقت ممكن وبدقة، وتوفير بعض الوثائق الخاصة بالعمل.

2-2-5- مديرية المصنع (الإنتاج): هي النقطة الحساسة في المركب والعمل الرئيسي له لأنها تمثل الهدف الأول للمركب.

المطلب الثالث: أهمية موقع المؤسسة في السوق.

نتيجة التحرر الإقتصادي وما ترتب عنه من إنفتاح السوق ودخول المنافسة القوية، شهدت حصة المؤسسة في السوق إنخفاضا محسوسا لاسيما خلال العقد الأخير، وهو ما ترتب عنه تدهور منتجاتها مقارنة مع المنتجات المنافسة لها التي تتسم بالجودة العالية، هذا ما أدى إلى تغيير أسلوب الإنتاج وذلك بالتحول إلى الإنتاج حسب الطلبات بهدف تجنب الكساد والخسائر.

وعليه وحفاظا على بقائها وإستمرارها ورغبة منها في تحسين مكانتها في السوق، قامت المؤسسة بتطوير الإنتاج وترقيته من خلال إنتاج تشكيلة جديدة من المنتجات المتمثلة في:

- عربات المعوقين لدراجة نارية خاصة بالمعوقين حركيا تشغل بالطاقة الكهربائية.
- دراجة ثلاثية العجلات.
- الحاملات بأنواعها.

وأمام الوضع الصعب الذي تعيشه المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالموارد والإمكانات الموجودة التي صارت غير كافية، وجدت المؤسسة نفسها في حاجة إلى إعادة التأهيل في جميع الميادين، لاسيما فيما يتعلق بالديون، كما أنها بحاجة إلى شريك صناعي وتجاري لتمكينها من تعزيز مكانتها في السوق، فقامت المؤسسة بفتح أبوابها لجميع المستثمرين المحليين والأجانب وهذا للإشتراك في المجالات التالية: مجال التصنيع، مجال التجارة، مجال التسويق، بغية البحث عن طرق ووسائل جديدة لتحسين الإنتاج.

المبحث الثاني: أهم الموازنات التي تعدها المؤسسة وطرق تقديرها.

تتحقق فعالية الموازنات من خلال التخطيط الإستراتيجي للمؤسسة، حيث تلتزم المؤسسة بوضع خطة محل التنفيذ وتتخذ الإجراءات الرقابية السليمة والتي تتضمن تحديد المهام، وكذلك توقيت القيام به، إضافة إلى تحديد الشروط الرقابية الضرورية وهذا للتأكد من أن النتائج المتوقعة تم تحقيقها.

المطلب الأول: عرض أهم الموازنات التقديرية في المؤسسة.

تعد المؤسسة مجموعة من الموازنات منها: موازنة المبيعات والإنتاج، موازنة الموارد البشرية، موازنة الجودة.

1-1- موازنة المبيعات:

الموازنة التقديرية للمبيعات تعتبر من أهم الموازنات في المؤسسة وعلى أساسها يتم إعداد باقي الموازنات الأخرى، لذا تراعي المؤسسة إعداد تقديرات موازنة المبيعات بشكل دقيق حتى لا تؤثر على باقي الموازنات. بما أن النشاط الأساسي للمؤسسة هو الإنتاج وهدفها الرئيسي هو تحقيق أكبر قدر ممكن من المبيعات فمن أهم الموازنة التي تعدها المؤسسة وتركز عليها هي موازنتي الإنتاج والمبيعات، لذا سنركز على دراسة كل من موازنة الإنتاج وموازنة المبيعات الخاصة بالمؤسسة.

2-1- موازنة الإنتاج:

النشاط الرئيسي لمركب الدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها هو الإنتاج، وتنتج المؤسسة من خلاله مجموعة من المنتجات والتي تشمل: الدرجات، الدرجات النارية، مركبة المعوقين القديمة والحديثة... الخ. وبحكم المؤسسة هي المؤسسة الوحيدة التي تصنع هذا النوع من الدرجات على مستوى الولاية، يجب أن تحاول تخطيط الإنتاج لضمان الكميات المطلوبة، وكذلك توفر الحد الأدنى من مخزون المنتجات تامة الصنع، وهذا لتلبية الطلبات غير المتوقعة.

لذا يحظى تخطيط موازنة الإنتاج لدى المؤسسة أهمية أكبر من باقي الموازنات داخل المؤسسة ويتم الأخذ بعين الاعتبار عند تقدير موازنة الإنتاج طلبات المبيعات، الخبرة، إستطاعة الآلة وكذلك إحتياجات السوق.

3-1- موازنة الموارد البشرية:

موازنة الموارد البشرية هي موازنة تختص بتقدير عدد العمال المشاركين في عملية الإنتاج وتقدير عدد العمال الذين سيستقبلون خلال العام القادم، تقدير الأجور، تقدير تكلفة التكوين والبرامج المخصصة له، ساعات العمل،... الخ وبالتالي فإن هذه الموازنة تهتم بكل ما يتعلق بالجانب البشري في المؤسسة.

4-1- موازنة الجودة:

تتم بجودة المنتج الذي تنتجه هذه المؤسسة وقدرتها على منافسة المنتجات المماثلة لمنتجها في السوق.

المطلب الثاني: الطريقة المتبعة في المؤسسة للتنبؤ بموازنة المبيعات.

تقع المسؤولية الأساسية المباشرة في إعداد موازنة المبيعات على عاتق مدير المبيعات ويجب أن تكون موازنة المبيعات شاملة ومتكاملة، فالموازنة التقديرية للمبيعات تعد من بين أهم الموازنات في المؤسسة لأنها تعتبر الأساس الذي يستند عليه في إعداد الموازنات الأخرى، لذا يجب إعداد تقديراتها بشكل دقيق حتى لا تؤثر على الموازنات الأخرى.

1-2- نظام الموازنات التقديرية داخل قسم مراقبة التسيير.

إن نجاح نظام الموازنات التقديرية يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات، ولهذا يجب أن تتم عملية التنبؤ بالمبيعات بإتباع الأساليب العلمية حتى تكون التقديرات على درجة كبيرة من الدقة سلفا ويضعها كتقديرات، ولكن في الواقع الأمر فإن المؤسسة محل الدراسة تستعمل طريقة تنبؤ بسيطة حيث تنطلق مما حقق في العام الماضي وتحاول أن تجري بعض التغييرات الطفيفة.

ورغم هذا فيمكن للمؤسسة أن تبدأ في إنتاج بعض الأجزاء مقدما حتى تلي طلبات الزبائن في الأوقات المحددة، ومن ثمة يتم إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج، وعلى أساس هذه الأخيرة يتم إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات، حيث تعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات أولى الموازنات التقديرية التي يتم إعدادها، إذ أنها تمثل أساسا لإعداد بقية الموازنات التقديرية.

وأیضا يعتمد بدرجة كبيرة على المعلومات المحاسبية (مدخلات) المستقاة من المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية، وإذا نظرنا إلى أهمية التناسق داخل أي مؤسسة، نجد أنه يمكن تقسيم المحاسبة فيه إلى ثلاثة أنواع على أساس أقسامها الزمنية ومستويات تطبيقها كما يلي:

- المحاسبة العامة وتهتم بمتابعة كل العمليات التي لها علاقة بنشاط المؤسسة، وتطبق على مستوى المؤسسة كليا.
- المحاسبة التحليلية تتعلق بتحليل التكاليف إنطلاقا من المعلومات المستقاة من المحاسبة العامة، وتطبق على مستوى كل قطاع إنتاجي.
- محاسبة الموازنات التقديرية، تتعلق بالتخطيط للأنشطة المستقبلية في المدى القريب وتطبق على المستوى الكلي والجزئي.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

وبالنظر في الهيكل التنظيمي يتبين أن قسم مراقبة التسيير قريب من المديرية العامة، وهي تعني بمراقبة كل أنشطة المؤسسة وذلك من خلال التقارير التي ترفع دوريا إلى المديرية العامة، كما يقوم بإعداد مختلف الموازنات المتعلقة بأوجه نشاط المؤسسة

الجدول رقم(2): الموازنة التقديرية للمبيعات للفترة (2013-2015).

2015		2014		2013		المنتجات
المبلغ	الكمية	المبلغ	الكمية	المبلغ	الكمية	
492007.2	68	710745.1	89	854491.3	107	دراجات من نوع C100
-	-	386112.9	101	412873.2	108	دراجات من نوع C120
-	-	-	-	383764.42	13	دراجات عادية
18027412.51	289	10159025.1	287	1309700.1	37	دراجات نارية
9408807.6	190	14342629.5	270	96232270.95	507	مركبة المعوقين
122598750.4	877	-	-	-	-	منتجات تامة أخرى
150526977.7	1424	25598512.6	747	39893099.97	772	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

المطلب الثالث: الطريقة المتبعة في المؤسسة للتنبؤ بموازنة الإنتاج.

تهدف الموازنة التقديرية للإنتاج إلى تقدير الكميات التي ترغب المؤسسة أن تنتجها خلال فترة الموازنة حتى تلي احتياجات الموازنة التقديرية للمبيعات في الوقت المناسب.

3-1- تحديد برنامج الإنتاج التقديري:

على ضوء ما تقدم نلاحظ أن المؤسسة الوطنية لصناعة الدراجات والدراجات النارية "قلمة" تقوم بصناعة أنواع من المنتجات لتلبية طلبات الزبائن، فمن واجبها إذن وضع النظام الذي يمكنها من إنتاج وتسليم المنتجات في أقرب وقت ممكن، وهنا ستكون عملية التنبؤ بالمبيعات صعبة لأنه ليس من السهل إنتاج كميات مقدما قبل الحصول على الطلبات، لذا فإن المكلف بإعداد التقديرات لا يعتمد على طرق رياضية أو إحصائية لتحديد الكميات المراد إنتاجها، بل سيكتفي بالطلبات المقدمة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

تجدر الإشارة هنا أن إعداد هذه الموازنة قد تم وفقا للمنتجات على مستوى المركب، والغرض من ذلك هو تحديد الكميات الواجب إنتاجها انطلاقا من المبيعات التقديرية والمخزون الواجب الاحتفاظ به في نهاية السنة، وذلك بالإعتماد على القاعدة التالية:

$$\text{الكميات الواجب إنتاجها} = \text{المبيعات التقديرية} + \text{مخزون آخر المدة} - \text{مخزون أول المدة}$$

الجدول رقم(3): الموازنة التقديرية للإنتاج لسنة 2013.

المنتجات	المبيعات التقديرية	مخزون بداية السنة	مخزون نهاية السنة	الكميات الواجب إنتاجها
دراجات من نوع c100	107	0	40	147
دراجات من نوع C120	108	12	10	106
دراجات عادية	13	4	1	10
دراجات نارية	37	3	10	44
مركبة المعوقين	507	1	0	506
المجموع	772	20	61	813

المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

الجدول رقم(4): الموازنة التقديرية للإنتاج لسنة 2014.

المنتجات	المبيعات التقديرية	مخزون بداية السنة	مخزون نهاية السنة	الكميات الواجب إنتاجها
دراجات من نوع c100	89	11	10	88
دراجات نارية	101	3	2	100
مركبة المعوقين	287	11	1	277
منتجات تامة أخرى	270	(3)	0	273
المجموع	747	22	13	738

المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

الجدول رقم(5): الموازنة التقديرية للإنتاج لسنة 2015.

المنتجات	المبيعات التقديرية	مخزون بداية السنة	مخزون نهاية السنة	الكميات الواجب إنتاجها
دراجات من نوع c100	68	35	39	72
دراجات نارية	289	6	7	290
مركبة المعوقين	190	3	5	192
منتجات تامة أخرى	877	8	100	969
المجموع	1137	48	146	1523

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

المبحث الثالث: تحليل إنحرافات موازنتي المبيعات والإنتاج.

تعتبر موازنتي الإنتاج والمبيعات من أهم الموازنات التقديرية التي تعدها المؤسسة لأنها تعتبر الأكثر فعالية من حيث الرقابة، وكأداة لقياس فعالية النظام الرقابي للمؤسسة عن طريق المرور بعدة مراحل مختلفة.

المطلب الأول: تحليل إنحرافات موازنة المبيعات.

1-1- حساب إنحراف الكمية:

$$\text{إنحراف الكمية} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المقدرة}) \times \text{السعر المقدر} = \Delta \text{ الكمية} \times \text{السعر}$$

الجدول رقم(6): إنحراف الكمية لسنة 2013.

المنتجات	Δ الكمية	السعر المخطط	إنحراف الكمية
دراجات من نوع c100	(40)	7985.90	(319436)
دراجات من نوع c120	10	3822.90	38229
دراجات عادية	8	29520.34	236162.72
دراجات نارية	(5)	35397.30	(17686.5)
مركبة المعوقين	5	53120.85	265604.25
المجموع	(22)	129847.29	(2856640.38)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

نلاحظ من خلال النتائج السابقة أن إنحراف الكمية لسنة 2013 كان سالب، قدر بـ (2856640.38) دينار جزائري، وهو إنحراف غير ملائم نظرًا للإنخفاض الكبير في الكمية الفعلية من الدراجات من نوع c100، عن الكمية المقدرة ويعود هذا الإنخفاض في الطلب على هذا المنتج خلال هذه السنة، وهو ما أثر بشكل كبير على جعل الإنحراف سالب، وهذا يدل على أن المؤسسة لم تقدر بشكل جيد ميزانية المبيعات خلال هذه السنة.

الجدول رقم(7): إنحراف الكمية لسنة 2014.

المنتجات	Δ الكمية	السعر المخطط	إنحراف الكمية
دراجات من نوع c100	30	7985.90	239577
دراجات من نوع c120	25	3822.90	95572.5
دراجات نارية	6	35397.30	212383.8
مركبة المعوقين	7	53120.85	371845.95
المجموع	68	100326.95	6822232.60

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

نلاحظ من خلال النتائج السابقة أن إنحراف الكمية خلال سنة 2014 موجب، قدر بـ (6822232.60) دينار جزائري، بالرغم من إنخفاض في كمية المبيعات من مركبة المعوقين لكن هذا لم يؤثر على حجم المبيعات لأن الإرتفاع في الكمية الفعلية لكل من الدراجات من نوع c100 والدراجات النارية كانت أكبر بكثير من الكميات المقدرة التي وضعتها المؤسسة، وهذا يدل على أن المؤسسة أحسنت تقدير موازنة مبيعاتها وركزت أكثر على المنتجات التي يقع عليها الطلب أكبر من طرف الزبائن، حيث يعتبر إنحراف الكمية لهذه السنة مقبول عموماً، أي أن المؤسسة خلال هذه السنة حققت مبيعات كما كانت مخطط لها.

الجدول رقم(8): إنحراف الكمية لسنة 2015.

المنتجات	Δ الكمية	السعر المخطط	إنحراف الكمية
دراجات من نوع c100	(29)	7235.40	(209826.6)
دراجات نارية	5	62378.59	311892.95
مركبة المعوقين	(5)	49520.04	(247600.2)
منتجات تامة أخرى	(98)	139793.33	(13699746.34)
المجموع	(127)	258927.36	(32883774.72)

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

من خلال النتائج السابقة نلاحظ أن إنحراف الكمية لسنة 2015 سالب قدر بـ (32883774.72) دينار جزائري، وهذا راجع إلى إنخفاض كمية المبيعات الفعلية وسوء تقدير المؤسسة لموازنة مبيعاتها، حيث أن الإنخفاض الكبير في كمية المبيعات من المنتجات التامة الأخرى والذي يصاحبه إرتفاع في السعر المخطط له هو الذي أثر

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

بشكل كبير في إنخفاض كمية المبيعات الفعلية، إضافة إلى إنخفاض في كمية المبيعات من المنتجات الأخرى (دراجات من نوع c100 دراجات نارية، مركبة المعوقين) مقارنة بسنة 2014، ومن هنا يمكن القول أن المؤسسة لم تتم بفحص الإنحرافات الجوهرية وتحليلها لمعرفة أسبابها وإتخاذ الإجراء التصحيحي المناسب، رغم وقوعها سنة 2013 في نفس الخطأ.

2-1- حساب إنحراف السعر:

$$\text{إنحراف السعر} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المخطط}) \times \text{الكمية الفعلية} = \Delta \text{ السعر} \times \text{الكمية}$$

الجدول رقم(9): إنحراف السعر لسنة 2013.

المنتجات	Δ السعر	الكمية الفعلية	إنحراف السعر
دراجات من نوع c100	(2638.76)	67	(176796.92)
دراجات من نوع c120	1150.74	118	135787.32
دراجات عادية	(161.61)	21	(3393.81)
دراجات نارية	2236.61	32	71571.52
مركبة المعوقين	(831.95)	512	(425958.4)
المجموع	(244.97)	750	(183727.5)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

من النتائج السابقة نلاحظ أن إنحراف السعر الإجمالي خلال هذه السنة سالب قدر بـ (183727.5) دينار جزائري، وهو إنحراف غير ملائم وليس في صالح المؤسسة، نظراً لبيع بعض المنتجات بسعر أقل من السعر المخطط له، وهذا ما يدل على أن المؤسسة أسأت تقدير أسعار مبيعاتها.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

الجدول رقم(10): إنحراف السعر لسنة 2014.

المنتجات	Δ السعر	الكمية الفعلية	إنحراف السعر
دراجات من نوع c100	(2638.76)	119	(314012.44)
دراجات من نوع c120	1150.74	126	144993.24
دراجات نارية	2236.61	293	655326.73
مركبة المعوقين	(831.95)	277	(230450.15)
المجموع	(83.36)	815	(67938.4)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

من خلال النتائج السابقة نلاحظ إنحراف السعر خلال هذه السنة سالب أيضا قدر بـ (67938.4) دينار جزائري، ولكن أقل من السنة الماضية، وهي في العموم مقبولة وذلك راجع إلى أن الكمية الفعلية تكاد تكون قريبة من الكمية المقدرة، وهذا يدل على أن المؤسسة إتخذت إجراءات تصحيحية ولكن ليس بالشكل الكافي، لأن الإنحراف لا يزال سالبًا.

الجدول رقم(11): إنحراف السعر لسنة 2015.

المنتجات	Δ السعر	الكمية الفعلية	انحراف السعر
دراجات من نوع c100	750.5	39	29269.5
دراجات نارية	(19726.56)	394	(5799608.64)
مركبة المعوقين	2768.86	185	512239.1
منتجات تامة أخرى	9686.51	779	7545791.29
المجموع	(6520.69)	1297	(8457334.93)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

من خلال النتائج السابقة نلاحظ أن إنحراف السعر خلال هذه السنة سالبًا أيضًا قدر بـ (8457334.93) دينار جزائري، وكانت بقيمة سالبة أكبر من السنتين السابقتين، رغم تحقيق إنحرافات موجبة على مستوى مبيعات الدراجات من c100، مركبة المعوقين، ومنتجات تامة أخرى، إلا أن هذا لم يغطي الإنحرافات السالبة المحققة على مستوى مبيعات الدراجات النارية، وهذا يدل على أن المؤسسة لم تتخذ الإجراءات المناسبة لتصحيح هذه الانحرافات.

3-1- حساب الإنحراف الإجمالي:

$$\text{الإنحراف الإجمالي} = \text{إنحراف الكمية} + \text{إنحراف السعر}$$

الجدول رقم(12): الإنحراف الإجمالي لسنة 2013.

المنتجات	إنحراف الكمية	إنحراف السعر	الإنحراف الإجمالي
دراجات من نوع c100	(319436)	(176796.92)	(496232.92)
دراجات من نوع c120	38229	135787.32	174016.32
دراجات عادية	236162.72	(3393.81)	232768.91
دراجات نارية	(17686.5)	71571.52	53885.02
مركبة المعوقين	265604.25	(425958.4)	(160354.15)
المجموع	202873.47	(398790.29)	(195916.82)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

الجدول رقم(13): الإنحراف الإجمالي لسنة 2014.

المنتجات	إنحراف الكمية	إنحراف السعر	الإنحراف الإجمالي
دراجات من نوع c100	239577	314012.44	74435.44
دراجات من نوع c120	95572.5	144993.24	240565.74
دراجات نارية	212383.8	655326.73	867710.53
مركبة المعوقين	371845.95	230450.15	141395.8
المجموع	919379.25	255857.38	1175236.63

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

الجدول رقم(14): الإنحراف الإجمالي لسنة 2015.

المنتجات	إنحراف الكمية	إنحراف السعر	الإنحراف الإجمالي
دراجات من نوع 100 c	(209826.6)	29269.5	(180557.1)
دراجات نارية	311892.95	(579968.64)	(268075.69)
مركبة المعوقين	(247600.2)	512239.1	264638.9
منتجات تامة أخرى	(1369974.34)	7545791.29	(6153955.05)
المجموع	(13845280.19)	7507331.25	(6337948.94)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

الشكل رقم(11): منحني بياني يوضح الإنحراف الإجمالي للفترة (2013-2015).



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الجداول السابقة.

من خلال ما سبق وبعد أن قمنا بحساب الإنحراف الإجمالي (إنحراف الكمية + إنحراف السعر) نستنتج أن

أسباب حدوث الإنحرافات السالبة لسنتي 2013، 2015 تعود إلى:

- قلة قنوات التوزيع بإعتبار المؤسسة تعتمد على نظام الطلبيات.
- إنخفاض الطلب على المنتجات من قبل المستهلكين وذلك راجع إلى عدة عوامل فجائية.
- عدم إلمام المسؤولين بالظروف المحيطة بالمؤسسة والخارجة عن نطاقهم.
- إرتفاع أسعار المنتج الرئيسي المتمثل في الدراجات النارية مما أدى إلى توجه مختلف فئات المستهلكين إلى إقتناء منتجات بديلة كالدراجات العادية بإعتبارها أقل سعراً.

- سوء تقدير المؤسسة لموازنة مبيعاتها.
- أما أسباب حدوث الإنحرافات الموجبة في سنة 2014 تعود إلى:
- المؤسسة تباع المنتجات تقريبا كما هو مخطط له.
- إرتفاع الطلب على المنتجات خلال هذه السنة.
- حسن تقدير المؤسسة لموازنة مبيعاتها.
- تركيز المؤسسة على المنتجات التي يقع عليها الطلب أكبر من طرف الزبائن.

4-1- تحليل إنحراف رقم الأعمال:

يتم تحليل إنحراف رقم الأعمال بحساب الفرق بين رقم الأعمال المحقق ورقم الأعمال المقدر وفي هذا المطلب سنحاول تحليل إنحراف رقم الأعمال للمؤسسة خلال السنوات الثلاثة (2013-2014-2015). وعليه تحدد قيمة الإنحراف كالتالي:

$$E = CA_r - CA_p$$

علما أن:

E : الإنحراف الكلي للمبيعات.

CA_r : رقم الأعمال الحقيقي.

CA_p : رقم الأعمال التقديري.

الجدول رقم (15): إنحراف رقم الأعمال لسنة 2013.

المنتجات	رقم الأعمال المحقق CA_r	رقم الأعمال المقدر CA_p	الإنحراف E
دراجات من نوع c100	358258.38	854491.3	(496232.92)
دراجات من نوع c120	586889.52	412873.2	174016.32
دراجات عادية	616533.33	383764.42	232768.91
دراجات نارية	1204285.12	1309700.1	(105414.98)
مركبة المعوقين	26771916.8	26932270.95	(160354.15)
المجموع	29537883.15	29893099.97	(355216.82)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

من خلال النتائج المتوصل إليها نلاحظ أن إنحراف رقم الأعمال لسنة 2013 سالب حيث قدر بـ (355216.82) دينار جزائري، ويعود هذا إلى الإنخفاض في الكميات الفعلية المباعة من الدرجات من نوع c100، والدراجات النارية مقارنة بالكميات المقدرة مع إنخفاض الأسعار الفعلية عن المقدرة، فإنخفاض الكميات والأسعار لهذه المنتجات ساهم بشكل كبير في إنخفاض رقم الأعمال.

الجدول رقم(16): إنحراف رقم الأعمال لسنة 2014.

المنتجات	رقم الأعمال المحقق CA _r	رقم الأعمال المقدر CA _p	إنحراف رقم الأعمال E
درجات من نوع c100	636309.66	710745.1	(74435.44)
درجات من نوع c120	626678.64	385102.9	241575.74
درجات نارية	11026735.63	10159025.1	867710.53
مركبة المعوقين	14484025.3	14342629.5	141395.8
المجموع	26773749.23	25597502.6	1176246.63

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

من خلال النتائج المتوصل إليها نلاحظ إن إنحراف رقم الأعمال لسنة 2014 جاء موجب وقدر بـ (1176246.63) دينار جزائري، ورغم تسجيل إنخفاض في الكمية المباعة من مركبة المعوقين إلا أن هذا لم يؤثر على رقم الأعمال المحقق، نتيجة الإرتفاع في الكميات الفعلية المباعة من الدرجات من نوع c100، c120، والدراجات النارية، وهذا مقارنة بسنة 2013 التي كانت فيها كمية المبيعات الفعلية منخفضة.

الجدول رقم(17): إنحراف رقم الأعمال لسنة 2015.

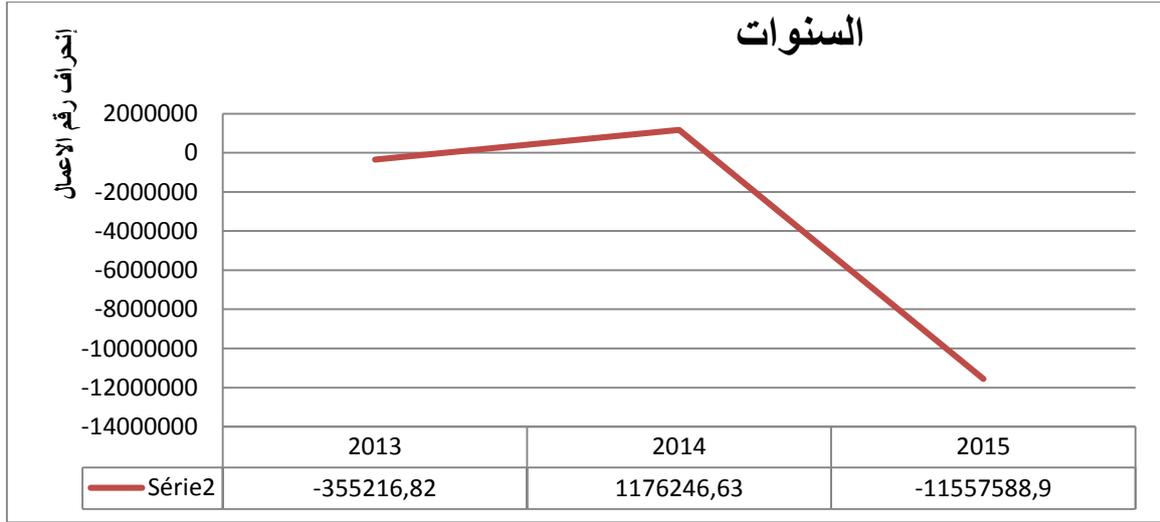
المنتجات	رقم الأعمال المحقق CA _r	رقم الأعمال المقدر CA _p	إنحراف رقم الأعمال E
درجات من نوع c100	311450.1	492007.2	(180557.1)
درجات نارية	12539696.82	18027412.51	(5487715.69)
مركبة المعوقين	9673446.5	9408807.6	264638.9
منتجات تامة أخرى	116444795.4	122598750.4	(6153955.01)
المجموع	138969388.8	150526977.7	(11557588.9)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

من خلال النتائج المتوصل إليها نلاحظ أن إنحراف رقم الأعمال لهذه السنة سالب وبقيمة كبيرة جدا مقارنة بالسنتين السابقتين حيث قدر بـ (11557588.9) دينار جزائري، وهذا راجع إلى الإنخفاض في الكميات المباعة من الدرجات من نوع c100 ومركبة المعوقين، وهذا مقابل الارتفاع في أسعار هذه المنتجات.

الشكل رقم(12): منحنى بياني يوضح إنحراف رقم الأعمال للفترة (2013-2015).



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الجداول السابقة.

المطلب الثاني: تحليل إنحراف موازنة الإنتاج.

من خلال الدراسة التي قمنا بها إتضح لنا أن المؤسسة الوطنية لصناعة الدراجات والدراجات النارية تقدر حجم الإنتاج سنويا وليس شهريا، وذلك بالإعتماد على الإنتاج المحقق في السنوات الماضية وكذلك الإعتماد على طلبيات الزبائن وسنحاول في هذا المطلب تحليل إنحراف الإنتاج للمؤسسة خلال ثلاث سنوات (2013-2014-2015) ووفقا للعلاقة التالية يكون إنحراف الإنتاج كالتالي:

$$\text{إنحراف الإنتاج} = \text{الإنتاج المقدر} - \text{الإنتاج المحقق}$$

الفصل الثالث: دراسة ميدانية للمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها

الجدول رقم(18): إنحراف الإنتاج لسنة 2013.

المنتجات	الإنتاج المقدر	الإنتاج المحقق	إنحراف الإنتاج
دراجات من نوع c100	500	107	393
دراجات من نوع c120	500	228	72
دراجات عادية	400	13	387
دراجات نارية	200	121	79
مركبة المعوقين	800	511	289
منتجات نصف مصنعة	600	0	600
المجموع	3000	980	2020

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

الجدول رقم(19): إنحراف الإنتاج لسنة 2014.

المنتجات	الإنتاج المقدر	الإنتاج المحقق	إنحراف الإنتاج
دراجات من نوع c100	500	89	411
دراجات من نوع c120	500	101	399
دراجات عادية	200	0	200
دراجات نارية	300	283	17
مركبات	500	287	213
مركبة المعوقين	300	270	30
منتجات نصف مصنعة	2000	773	1227
المجموع	4300	1803	2497

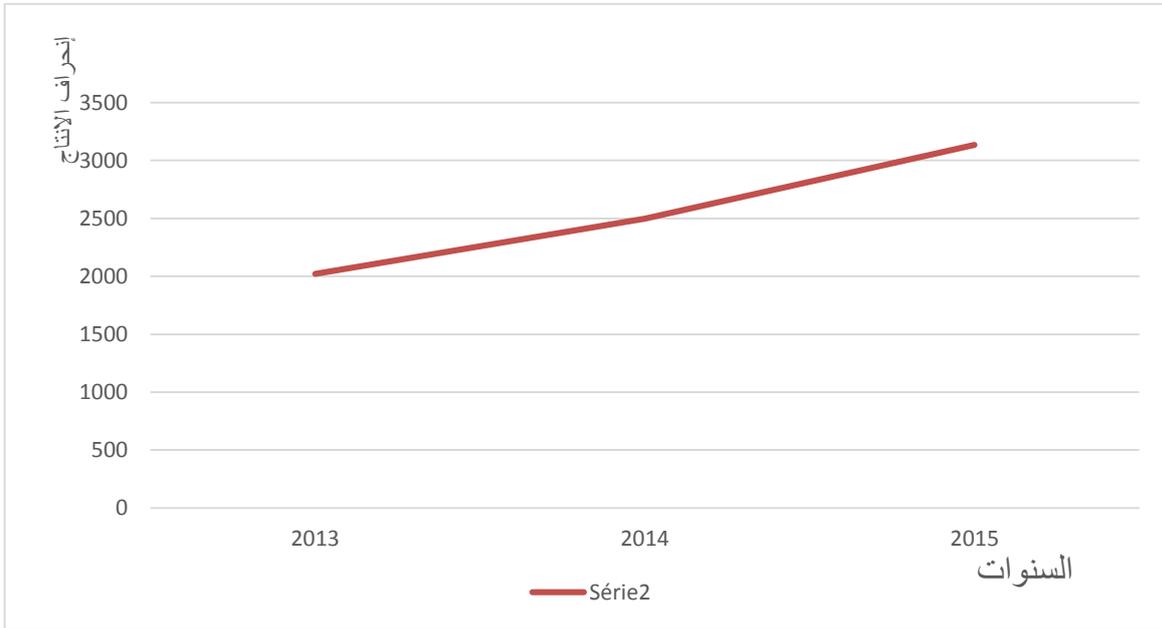
المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

الجدول رقم(20): إنحراف الإنتاج لسنة 2015.

المنتجات	الإنتاج المقدر	الإنتاج المحقق	إنحراف الإنتاج
دراجات من نوع c100	1000	68	932
دراجات من نوع c120	1000	0	1000
دراجات نارية	200	123	77
مركبة المعوقين	300	190	110
منتجات تامة أخرى	1100	877	223
منتجات نصف مصنعة	1000	600	400
عربة بيع السمك	500	106	394
المجموع	5100	1964	3136

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

الشكل رقم(13): منحنى بياني يوضح إنحراف الإنتاج للفترة (2013-2015).



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الجداول السابقة.

نلاحظ من خلال النتائج المتوصل إليها بأن الإنتاج حقق في مجمله إنحراف موجب خلال السنوات الثلاثة (2013-2014-2015)، حيث قدر الإنحراف الإجمالي لسنة 2013 بـ 2020 دينار جزائري، ثم إرتفع سنة 2014 إلى 2307 دينار جزائري وفي سنة 2015 إرتفع إلى 3136 دينار جزائري ، ويرجع ذلك إلى أن الإنتاج المقدر للمؤسسة كان أعلى من الإنتاج المحقق، وهذا يبين أن المؤسسة تسعى إلى وضع تقديرات تفوق طاقتها الإنتاجية

لكي تستطيع تلبية طلبات زبائنها والإحتياط لمواجهة الطلبات بحكم أنها المؤسسة الوحيدة على المستوى الجهوي، وهذا ما يجعل المؤسسة مصدر ثقة لزبائنها وعدم وقوعها في حالة عدم تلبية طلبات الزبائن.

خاتمة الفصل الثالث:

من خلال تقييم الأداء المالي للمؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها "CYCMA" بالإعتماد على الموازنات التقديرية للفترة الممتدة ما بين 2013-2015، تبين لنا أن مؤسسة تستخدم الموازنة التقديرية لتخطيط مبيعاتها وذلك بالإعتماد على مبيعات السنة الماضية وتقوم بالرقابة عن طريق حساب الإنحراف ولا تقوم بتحليل الإنحراف وإتخاذ الإجراءات التصحيحية، ومنه يمكن القول أن عملية التقييم باستخدام هذه الأداة لم يكن في المستوى المطلوب كونها لم تحقق نتائج إيجابية كما أننا لم نعثر على ذلك المستوى الكفء والفعال الذي كان ينتظر تحقيقه، وهذا راجع إلى عدم الرقابة من جهة، وذلك من خلال مراجعة مستوى النشاط المحقق مع ما هو مخطط في الموازنات التقديرية ومن جهة أخرى المؤسسة مازالت تفتقر إلى الأساليب العلمية الدقيقة في عملية تقدير موازاتها.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

من خلال دراستنا لموضوع تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية إتضح لنا بأن هذا الأخير هو تقنية ووسيلة ناجعة لتفادي المخاطر التي تعرقل مسار المؤسسة، ويبين أهم المعايير والمؤشرات التي يمكن إستخدامها لتقييم الأنشطة المالية التي تمارسها المؤسسة والأهداف المنجزة خلال فترة من الزمن، وإتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة لتحقيق الأهداف المحددة، فهو يعتبر من أهم الضروريات للتخطيط المالي السليم، والذي إزدادت أهميته في ظل تعقد وتوسع أنشطة المؤسسات الاقتصادية، حيث أصبح لزاما على المدير المالي التعرف على المركز المالي للمؤسسة قبل التفكير في وضع الخطط المستقبلية.

وتعتبر الموازنات التقديرية وسيلة هامة ومفيدة في قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، حيث أنها تضع إدارة المؤسسة على طريق مرسوم بدلاً من أن تكون تصرفاتها مجرد ردود أفعال للأحداث، لهذا فإن حسن إعدادها وتطبيقها بصورة صحيحة كأداة للتخطيط والرقابة، يساهم مساهمة فعالة في تحقيق أهداف المؤسسة وهو ما يسمح لها بالوقوف على الإنحرافات التي قد تحصل وتصحيحها في الوقت المناسب.

❖ إختيار الفرضيات:

✓ تعتبر عملية تقييم الأداء المالي من أهم الركائز التي تبنى عليها عملية الرقابة، حيث أنها تساعد المؤسسة في تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوة والضعف داخل المؤسسة، بالإضافة إلى تحديد مستوى تحقيق الأهداف من خلال قياس ومقارنة النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفا مما يسمح بالحكم على الفعالية، وكذلك تعتبر من أهم مصادر البيانات اللازمة لنمذجة مستقبل المؤسسة. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

✓ يعد ميدان مراقبة التسيير مجالاً مهماً في تسيير المؤسسات بكونه الأداة المساعدة على مسك وقياس وترصد كل القضايا الخاصة بحركية المؤسسة، من خلال تطبيق مجموعة من الأدوات الخاصة بهذا الميدان من بينها الموازنات التقديرية، حيث تعد هذه الأخيرة بمثابة الذاكرة التسجيلية لجميع المعطيات التي جمعها، وبالتالي معرفة وضعيتها المالية ومن ثمة تقييم أدائها المالي وتطويره من أجل الوصول إلى النتائج المرغوبة، وبالتالي لا يمكن أن يتحقق نظام رقابة فعال دون اللجوء إلى نظام الموازنة التقديرية. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

✓ إن المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها لازالت تعتمد على الطرق التقليدية في عملية تقدير وإعداد موازنتها التي تجاوزتها الأحداث مع ظهور التكنولوجيات الحديثة، وذلك لأن

المكلف بإعداد التقديرات يكتفي بالطلبات المقدمة سلفاً ويضعها كتقديرات، دون الإعتماد على الطرق العلمية والحديثة (الرياضية والإحصائية). وهذا ما ينفي صحة الفرضية الثالثة.

❖ نتائج الدراسة:

ومن خلال دراستنا توصلنا إلى النتائج التالية:

- ✓ يتمثل أداء المؤسسة في قدرتها على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة بالإستغلال الأمثل للموارد المتاحة تحت تصرفها، إذن الأداء هو الكفاءة والفعالية معاً.
- ✓ يمثل الأداء المالي محورا أساسياً وفعالاً لمعرفة نجاح أو فشل المؤسسة الإقتصادية في قراراتها وخططها، لأن الأداء المالي المستقبلي يتوقف على حسن تسيير الأداء المالي الحالي.
- ✓ تقييم الأداء المالي هو جزء من عملية الرقابة، فهو يعمل على قياس نتائج المؤسسة بإستخدام مجموعة من مؤشرات الكفاءة والفعالية ومقارنتها بالمعايير المحددة سلفاً في عملية التخطيط، ومن ثمة إصدار أحكام تقييمية تساعد على إتخاذ القرارات.
- ✓ تعد الموازنة التقديرية الوعاء الذي يحوي خطة المؤسسة التي يتم فيها إعداد الأهداف المسطرة وكيفية الوصول إليها وتحديد الفرص والتحديات ونقاط القوة والضعف لدى المؤسسة، مما يسهل من عملية الرقابة وتصحيح الإنحرافات في الوقت المناسب.
- ✓ تعد كل من عملية التخطيط وعملية الرقابة من أهم وظائف الموازنات التقديرية، فالمؤسسة تعتمد على تخطيط الأهداف المرجوة والرقابة عليها بإستعمال الموازنات وذلك لتحسين أدائها بصفة عامة وأدائها المالي بصفة خاصة.
- ✓ الموازنة التقديرية تعتبر أسلوباً فعالاً في تقييم الأداء المالي، من خلال المساهمة في معرفة سبب الإنحراف، والبحث عن الحلول المناسبة لها في الوقت المناسب، وبالتالي إتخاذ القرارات المناسبة.

ومن خلال الدراسة التطبيقية توصلنا للنتائج التالية:

- ✓ المؤسسة محل الدراسة تولي إهتمام بالموازنة التقديرية للمبيعات والموازنة التقديرية للإنتاج، نظراً لكون هذه الأخيرة تمثل إيرادات المؤسسة.
- ✓ يوجد هناك معوقات ومشاكل تواجه إعداد الموازنة وتطبيقها في مؤسسة CYCMA-وحدة قائمة، من أهمها عدم توافر التعاون بين الأفراد المعنيين بإعداد الموازنة، وعدم توافر الإدراك والوعي بأهمية الموازنة، وأن لجنة الموازنة غير مؤهلة بشكل كافٍ لإعداد موازنة فعالة وشاملة.

- ✓ عدم تبني قسم مراقبة التسيير للأساليب العلمية في إعداد الموازنات التقديرية والإقتصار على الطريقة التقليدية التي تعتمد على خبرة المكلف بإعداد وتقدير الموازنات، مما يؤدي إلى بنائها على أسس ومعايير غير سليمة وبالتالي عدم القدرة على تحديد الفعالية في التنفيذ.
- ✓ إعتقاد قسم مراقبة التسيير على البيانات والمعلومات التاريخية وذلك راجع إلى ثبات المبالغ التقديرية لمبيعات المؤسسة خلال سنتي 2013 و2014 مع تغيير طفيف في أسعار بعض المنتجات خلال سنة 2015.
- ✓ عدم إشراك المستويات الإدارية الأخرى في عملية إعداد وتنفيذ الموازنات وإعتقاد المؤسسة على المركزية في التسيير وإتخاذ القرارات، إذ أن المديرية العامة هي التي تقوم بتحديد الأهداف ومن ثمة إعداد الموازنات التقديرية وفقا لتلك الأهداف مع مراعاة الإمكانيات المتوفرة.
- ✓ عدم ممارسة الرقابة بصورة فعالة عن طريق إستخراج الإنحرافات مع تحليلها وتفسير أسباب ظهورها وتحديد الجهات المسؤولة عن وقوعها.
- ✓ تعاين مؤسسة "CYCMA" من عدم الإستفادة من تحليل الإنحرافات التي قد تظهر بين المخطط في الموازنة والفعلي المنجز على أرض الواقع.
- ✓ أثبتت الدراسة التطبيقية أن المؤسسة تستخدم الميزانية التقديرية لتخطيط مبيعاتها وذلك بإعتقادها على الطرق الكيفية، وذلك من خلال الإعتقاد على مبيعات السنة الماضية فقط وتقوم بإستخدام الميزانية التقديرية لمراقبة مبيعاتها من خلال حساب الإنحرافات، لكن عند حساب الإنحرافات لسنة نجد أنها لم تتخذ أي إجراءات تصحيحية عند وجود الإنحراف سلبي، وإن إتخذتها فإنها لا تتخذها بالشكل الكافي.
- ✓ لا تساهم مختلف الموازنات في مؤسسة الدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها على تفعيل النظام التخطيطي والرقابي.

❖ إقتراحات الدراسة:

بناء على النتائج التي وردت فيما سبق، فإنه يمكن إيجاز أهم الإقتراحات التي نراها كفيلة بتفعيل دور الموازنات التقديرية ونوجزها فيما يأتي:

- ✓ على المؤسسة محل الدراسة إستخدام ميزانياتها التقديرية كأداة للرقابة بإتباع جميع مراحلها لا تعتمد على حساب الإنحرافات فقط بل تقوم بتحليل الإنحرافات وإتخاذ الإجراءات التصحيحية لها، وذلك لضمان إستمرارها.
 - ✓ يجب أن تعطى عناية كافية للأفكار التي تقدمها المستويات الإدارية المختلفة في إعداد الموازنة، وأن تتاح لهم الفرصة للمشاركة في إعدادها والاستفادة من خبراتهم، ومنحهم الشعور بالثقة لزيادة تحفيزهم نحو تحقيق أهداف الموازنة التي شاركوا في وضعها.
 - ✓ ضرورة التخطيط لعملية إعداد الموازنات بشكل جيد عن طريق الإستعانة بموظفين مؤهلين ومتخصصين ولديهم الدراية والخبرة الكافي، ولديهم الخبرة الكافية في مجال تطبيق الموازنات وتنفيذها.
 - ✓ ضرورة الإستفادة من التقدم التكنولوجي وثروة المعلومات وإستغلال إمكانيات وقدرات الحاسب الآلي في تطوير أنظمة المعلومات التي تستفيد منها الإدارة عند إعداد الموازنات بما يعطي صورة أقرب للواقع بشكل كبير عند القيام بعملية التقدير.
 - ✓ ضرورة العمل على توفير قاعدة بيانات مالية وإحصائية في المؤسسة، حيث تساعد في عملية التخطيط والتنسيق والرقابة وتقدير الموازنات بشكل ناجح إلى حد بعيد
 - ✓ زيادة دقة التنبؤ بالإيرادات والنفقات والعمل على تحليل ومعالجة الإنحرافات والتركيز على الخطوات الواجب إتباعها لمعالجة الإنحرافات.
 - ✓ ضرورة الإعتدال على أساليب علمية وإحصائية حديثة في إعداد الخطط المالية على شكل موازنات تقديرية.
 - ✓ تكوين لجنة خاصة تقوم بإعداد الموازنات التقديرية للمؤسسة، حيث تتكون هذه اللجنة من مسؤول عن مصلحة المبيعات، ومسؤول عن مصلحة الإنتاج والجودة، ومسؤول عن مصلحة الموارد البشرية، هذا لكي تكون عملية تحليل إنحرافات الموازنة سهلة وكذا معرفة أسباب الإنحرافات ووضع حل يكون مقترحا من أعضاء هذه اللجنة.
 - ✓ إعداد موازنة شاملة تشمل كل الموازنات التقديرية التي تعدها المؤسسة.
- وفي الختام نأمل أن نكون قد وفقنا في معالجة الموضوع وعرضه وإن لم يكن بكل جوانبه فعلى الأقل الجوانب الأكثر أهمية، وللعمل العلمي إفادة وإستفادة والكمال لله وحده.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية.

1- الكتب:

1. أبو فتوح علي فضالة، التحليل المالي وإدارة الأعمال، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، مصر، ط2، 1995.
2. أبو نصار محمد، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ط2، 2005.
3. أحمد الظاهر، محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2008.
4. أحمد نور، المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1983.
5. إدريس ثابت عبد الرحمان، المرسي جمال الدين محمد، الإدارة الإستراتيجية: مفاهيم ونماذج تطبيقية، الدار الجامعية، مصر، 2006.
6. إسماعيل جمعة، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في إتخاذ القرارات، الأردن، الدار الجامعية، 2000.
7. السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال: التحديات الراهنة، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2000.
8. السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي ودراسات الجدوى، الدار الجامعية، مصر.
9. إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي والإدارة المالية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2006.
10. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2009.
11. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وإثبات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، ط4، 2001.
12. حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، ط2، 2011.
13. خالد وهيب الراوي، يوسف سعادة، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.

14. خبراء الشركة العربية المتحدة لتدريب والاستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة لتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، ط2، 2007.
15. خيرت ضيف، الميزانية التقديرية، دار النهضة للطباعة والنشر، مصر، 1966.
16. صالح صافي خالص، رقابة تسيير المؤسسة في ظل إقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2010.
17. طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، الدار الجامعية، 2006.
18. عبد الحميد عبد المطلب، دراسات الجدوى الإقتصادية لإتخاذ القرارات الإستثمارية، الدار الجامعية، مصر، 2000.
19. عبد الحي مرعي، عطية عبد الحي مرعي، المحاسبة الإدارية: مفاهيم-إتخاذ قرارات-تخطيط-رقابة-تقييم أداء، الدار الجامعية، مصر، 1992.
20. عبد الغفار حنفي، تقييم الأداء المالي ودراسات الجدوى، الدار الجامعية، مصر، 2005.
21. عبد المحسن، توفيق محمد، إتجاهات حديثة في التقييم والتميز في الإدارة، دار الفكر العربي، مصر، 2006.
22. عصام فهد العرييد، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2003.
23. علاء فرحات طالب، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الإستراتيجي للمصارف، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2011.
24. علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
25. علي عبد الرحيم وآخرون، أساسيات التكاليف والمحاسبة الإدارية، منشورات ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، ط1، 1990.
26. فريد شناف، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
27. فلاح حسن الحسيني، مؤيد عبد الرحمان، إدارة البنوك مدخل كمي وإستراتيجي معاصر، دار وائل للنشر، الأردن، ط2، 2003.
28. فلاح حسن الحسيني، مؤيد عبد الرحمان الدوري، إدارة البنوك مدخل كمي وإستراتيجي معاصر، دار وائل للنشر، الأردن، ط3، 2006.
29. لؤي محمد عبد الرحمان، محاسبة التكاليف المعيارية "تكاليف2"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2011.

30. محمد تيسير، عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ط3، 2004، ص503.
31. محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006.
32. محمد صالح صافي خالص، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 1997.
33. محمد فركوس، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
34. محمد محرم زينات، ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2012.
35. محمد محمد الجزار، الرقابة على التكاليف، مكتبة عين الشمس، بدون بلد النشر، 1971.
36. محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2010.
37. محمد مطر، التحليل المالي الأساليب والأدوات، دار وائل للنشر، الأردن، 1997.
38. محمد مفلح عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2006.
39. محمد هيثم الزغي، الإدارة والتحليل المالي، دار الفكر، الأردن، 2000، ص ص297-299.
40. محمد يحي أبو طالب، نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية في مجالات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، دار الميسرة للنشر والتوزيع، مصر.
41. مدحت أبو نصر، الأداء الإداري المتميز، المجموعة العربية للنشر، مصر، 2008.
42. مصطفى يوسف كافي وآخرون، المحاسبة الإدارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
43. منصور علي محمد، مبادئ الإدارة أسس ومفاهيم، مجموعة النيل العربية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، ط1، 1999.
44. ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية: حالة البنوك، دار المحمدية، العامة، الجزائر، 2003.
45. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية، الجزائر، 1999.
46. ناصر نور الدين عبد اللطيف، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات ، دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة وتطبيقاتها على الحاسب، الدار الجامعية، مصر، 2009.

47. ناظم حسن السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليلي، دار الثقافة، الأردن، 2009.
48. وائل محمد صبحي إدريس، ظاهر محسن منصور الغالي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل لنشر، الأردن، 2009.
49. وليد ناجي الخيالي، المدخل في المحاسبة الإدارية، مؤسسة مي للطباعة، الدانمرك.
50. يحي غني النجار، تقييم المشروعات: تحليل معايير ومؤشرات دراسات الجدوى وتقييم كفاءة الأداء، دار دجلة للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2010.

2- الأطروحات والرسائل الجامعية:

1. بن عمارة نور الدين، "تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة ليند غاز الجزائر وحدة ورقلة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، غير منشورة، تخصص مالية مؤسسات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009.
2. بونقيب أحمد، "دور لوحة القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، غير منشورة، تخصص مالية المؤسسات، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006.
3. صيفي حسينة، "دور التخطيط المالي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة الشركة الوطنية للكهرباء والغاز"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010.
4. حفيظي إيمان، "دور نظام مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، غير منشورة، تخصص مالية المؤسسات، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2015.
5. يجياوي حكيم، "أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق"، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، تخصص مالية المؤسسات، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.
6. حليمي سارة، "مساهمة الموازنة التقديرية في تحسين القرارات الإدارية"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، غير منشورة تخصص تدقيق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.

7. قايدى سميرة، "أهمية التسويق الدولي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، غير منشورة تخصص مالية المؤسسات، جامعة 8ماي 1945، قلمة، 2014.
8. عشي عادل، "الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، غير منشورة، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2002.
9. عباسي عصام، "تأثير جودة المعلومة المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وإتخاذ القرارات"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، غير منشورة، تخصص مالية المؤسسات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.
10. سويسي عبد الوهاب، "الفعالية التنظيمية تحديد المحتوى والقياس بإستعمال أسلوب لوحة القيادة"، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، تخصص مالية المؤسسات، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.
11. علي فاضل جابر، "التحليل المالي لأغراض تقويم الأداء"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، غير منشورة، تخصص مالية المؤسسات، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمرك.
12. عطوي لمين، "تكنولوجيا المعلومات والاتصال وتأثيرها على تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، غير منشورة، تخصص إدارة أعمال جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2004.
13. محمد موسى محمد النجار، "العوامل المؤثرة على كفاءة إستخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في علوم التسيير، غير منشورة، تخصص محاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.
14. نوبلي نجلاء، "إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية"، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.

15. خلف الله وائل محمد إبراهيم، "واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية بقطاع غزة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2007.

3- المجالات والملتقيات:

1. الشيخ الداوي، "تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء"، مجلة الباحث، جامعة الجزائر، عدد 07، 2010.
2. عبد الرحيم محمد، قياس الأداء "النشاط والتطور التاريخي"، ورقة عمل مقدمة في ندوة قياس الأداء في المنظمات الحكومية مدخل قائمة قياس الإنجاز المتوازنة، القاهرة، فيفري 2007.
3. دادن عبد الغاني، "قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية"، مجلة الباحث، جامعة الجزائر، العدد 4، 2006.
4. تركمان عبد اللطيف، "الرقابة الإستراتيجية وأثرها على زيادة فعالية أداء المنظمات"، مجلة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة سوريا، العدد 1، 2004.
5. حجازي محمد عباس، مبادئ عملية الموازنات، مجلة التكاليف، العدد 1، بدون بلد النشر، 1971.
6. مزهودة عبد المليك، "الأداء بين الكفاءة والفعالية: مفهوم وتقييم"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد 1، نوفمبر 2001.
7. قريشي محمد الصغير، "عمليات المصادر الخارجية كمدخل لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية"، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 22-23/11/2011.

4- مواقع الأنترنت:

1. حمود محمود السياحي، "دورة تدريبية بعنوان: إعداد الموازنات التقديرية التخطيطية، 2007: www.youth22.net/shabab/123.doc (28/02/2016),.
2. www.TA3LIM.com. 11/02/2016.
3. www.unev-eloued.dz, 07/04/2016,.
4. <https://docs.google.com/presentation/d/23.41>, 25/05/2016.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية.

1- الكتب:

1. Abdellatif Khemakhem, **La Dynamique du Contrôle de Gestion**, Dunod, France, 2^{eme} Edition, 1976.
2. Alain Marion, **Le Diagnostic D'entreprise Méthode et Processus**, Ed Economica, France, 1999.
3. Amaud Thaustron, **Evaluation des Entreprises Technique de Gestion**, Economica, France, 3^{eme} edition, 2005,
4. Bernard Martory, **Contrôle Gestion Sociale**, libraire Vuibert, France, 1999.
5. Brigitte Doriath Christion, **Gestion Prévisionnelle et Mesure de la Performance**, Dunod, France, 4^{eme} Edition, 2009.
6. Brigitte Doriath Christion, **Gestion Prévisionnelle et Mesure de la Performance**, Dunod, France, 4eme Edition, 2009.
7. Clause Alazak, Sabine Sepati, **Contrôle de Gestion**, Paris, 5^{eme} Edition, 2001.
8. George Rterry, Stéphan Franclin, **les Principes du Management**, Economaica, Paris, 8^{eme} édition, 1985.
9. Michel Gervois, **Contrôle de Gestion**, Ed Economica, France, 3^{eme} Edition, 2000.

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الملحق رقم(1): المبيعات التقديرية والفعلية لمؤسسة "CYCMA" لسنة 2013.

CYCMA/SPA
UNITE:USINE
SCE:C.A.E

REF: 660/294/
DATE: 31/12/13

SCE:FINANCE ET COMPTABILITE

OBJET: Situation des produits finis

Veillez trouver ci-dessous la situation des
produits finis mois de Décembre 2013

PRODUITS	STOCKS	MOUVEMENT MOIS		STOCK	STOCKS	STOCK
	AU 31/12/2012	ENTREES	CESSIONS	AU 31/12/2013	RETOUR	AU 31/12/2013
CYCLOMOTEURS						
C603	4	13	21	-4	5	1
C606	0	0	0	0	0	0
C607	0	0	0	0	0	0
G103	0	0	0	0	0	0
G104	0	0	0	0	0	0
BICYCLETTES	0	0	0	0	0	0
C100	0	107	67	40	0	40
C101	0	14	14	0	0	0
C110	83	0	0	83	0	83
C111	11	0	0	11	0	11
C120	12	108	118	2	8	10
C122	8	42	49	1	0	1
C102 VTT 26"	66	0	0	66	0	66
AUTRES PRODUITS	0	0	0	0	0	0
C900 VHP CYCMA	0	0	0	0	0	0
C 902	1	0	0	1	0	1
C950	32	0	0	32	0	32
C960	0	0	0	0	0	0
C953	1	0	0	1	0	1
C10	10	3	13	0	0	0
C11	0	8	1	7	0	7
C12	1	0	0	1	0	1
C13	2	9	7	4	0	4
KIT ONAAPH	0	0	0	0	0	0
C14	713	0	90	623	0	623
kitC15	4	84	84	4	0	4
C103	11	0	0	11	0	11
C105	1	0	0	1	0	1
C151	1	0	0	1	0	1
ROUE-ONAAPH	0	0	0	0	0	0
C121	0	0	0	0	0	0
C962	9	0	0	9	0	9
C903	1	507	512	-4	4	0
C16	0	0	0	0	0	0
C609	3	37	32	8	2	10
C630	1	0	0	1	0	1
C 963 Escalier	2	0	0	2	0	2
C610	0	0	1	-1	1	0

قائمة الملاحق

الملحق رقم(2): المبيعات التقديرية والفعلية لمؤسسة "CYCMA" لسنة 2014.

CYCMA/SPA
UNITE:USINE
SCE:C.A.E

REF: 660/294/002
DATE: 07/01/2014

SCE:FINANCE ET COMPTABILITE

OBJET:Situation des produits finis

Veuillez trouver ci-dessous la situation des
produits finis mois de Décembre 2014

PRODUITS	STOCKS	MOUVEMENT MOIS		STOCK	STOCKS	STOCK
	AU 30/11/2014	ENTREES	CESSIONS	AU 31/12/2014	RETOUR	AU 31/12/2014
CYCLOMOTEURS						
C603	1			1		1
C606	0			0		0
C607	0			0		0
G103	0			0		0
G104	0			0		0
BICYCLETTES	0			0		0
C100	11	89	119	10		10
C101	0			0		0
C110	82			82		82
C111	10			10		10
C120	3	101	106	2		2
C122	1			1		1
C102 VTT 26"	66			66		66
AUTRES PRODUITS	0			0		0
C900 VHP CYCMA	0			0		0
C 902	1			1		1
C950	32			32		32
C960	0			0		0
C953	1			1		1
C10	0			0		0
C11	1			1		1
C12	1			1		1
C13	3			3		3
KIT ONAAPH	0			0		0
C14	608			608		608
C15+caisson	-8	22	16	-2	2	0
C103	11			11		11
C105	1			1		1
C151	1			1		1
ROUE-ONAAPH	0			0		0
C121	0			0		0
C962	9			9		9
C903	-3	270	277	0		0
C16	0			0		0
C609	11	987	993	-1	2	1
C906	7	50	57	0		0
C906/1 SM	0			0		0
C906/2 SMS	0	130	130	0		0
C630	1			1	1	2
C 963 Escalier	2			2		2
C610	0			0		0

N°721/14 DU 31/10/1014+FRN°669/14 DU02/11/14

LE CHEF DE SERVICE C.A.E

قائمة الملاحق

الملحق رقم (3): المبيعات التقديرية والفعلية لمؤسسة "CYCMA" لسنة 2015.

CYCMA/SPA
UNITE:USINE
SCE:C.A.E

REF: 660/294/001
DATE: 20/01/2016

SCE:FINANCE ET COMPTABILITE

OBJET:Situation des produits finis

Veuillez trouver ci-dessous la situation des
produits finis mois de **Decembre 2015**

PRODUITS	STOCKS	MOUVEMENT MOIS		STOCK	STOCKS	STOCK
	AU 30/11/2015	ENTREES	CESSIONS	AU 31/12/2015	RETOUR	AU 31/12/2015
CYCLOMOTEURS						
C603	1			1		1
C610	7	44		51		51
C611	0	10		10		10
C612	0	1		1		1
C630	2		2	0		0
BICYCLETTES						
C100	35	68	39	39		39
C120	2			2		2
UTRES PRODUITS						
C953	1		1	0		0
C11	1			1		1
C12	1			1		1
C13	3		1	2		2
C14	608			608		608
C15+caisson	0			0		0
VHP						
C903	3	190	185	5		5
C609	6	289	294	7		7
C906	8	877	779	100		100
C906/2 SMS	0			0		0

RETOUR

LE CHEF DE SERVICE C.A.E

قائمة الملاحق

الملحق رقم(4): أسعار المبيعات الفعلية والتقديرية لمؤسسة "CYCMA" لسنة 2013-2014.

EN CYCMA EPE/SPA

USINE DE GUELMA

SCE C A E

INVENTAIRE PHYSIQUE ARRETE AU 31/12/2015.

STOCKS PRODOUI FINI

CODE PROD	DESIGNATION	PRIX Réel	PRIX Provisionnel
C 10	DIBLE	3 354.47	
C11	DIBLE	3 348.37	
C12	DIBLE	3 219.29	
C13	CHARIOT TRACTABLE	9 271.44	
C14	PORTE POUBELE	2 864.28	
C16	TRICYCLE A BENNE ARRIERE	9 227.37	
C100	CYCLES "26 "	7 985.90	7 235.40
C101	CYCLES "26 "UNNIVERSELLE	5 347.14	
C102	CYCLES VTT	6 352.00	24 670.01
C103	CYCLES VTT	7 114.35	
C105	CYCLES VTT "26" "18"	8 009.25	
C110	CYCLES "16" ENFANTS	2 582.00	
C120	CYCLES "20" BMX	4 973.64	3 822.90
C121	CYCLES "20" CROSS	2 848.00	
C122	CYCLES BMX "20"	2 848.00	
C603	CYCLES	29 358.73	29 520.34
C606	CYCLES AVEC AMORTISSEURS	26 772.51	
C900	V H P	45 404.45	
C902	VOITURETTE PHANDICAPES	58 867.26	
G103	CYCLOS AVEC AMORTISSEURS	31 595.24	
G104	CYCLOS AVEC AMORTISSEURS	32 446.97	
C953	FAUTEUIL ROULANT PLIABLE	12 500.00	
C906	TRICYCLE	149 479.84	139 793.33
C621	CYCLE GPR	32 446.97	
C962	VELO – MAISON	1 950.00	
C151 VTT 24	CYCLE VTT 24	4 941.00	
C630	CYCLES PLICO	43 243.00	
C953	FAUTEUIL ROULANT PLIABLE	12 500.00	
C15	CHARIOT P/POISSONERIE AMBULANT	8 395.90	64 283.88
C609	CYCLO POUBELE A VARIATEUR	42 652.03	62 378.59
C14	PORTE POUBELLES SANS POUBALLES	4 091.10	1 663.16
C903	V H P	52 288.90	49 520.04
C610	CYCLO MOTEUR ROUE AVEC BATONS	48 928.31	
KIT C15		64 283.88	

قائمة الملاحق

الملحق رقم(5): أسعار المبيعات الفعلية والتقديرية لمؤسسة "CYCMA" لسنة 2015.

EN CYCMA EPE/SPA

USINE DE GUELMA

SCE C A E

INVENTAIRE PHYSIQUE ARRETE AU 31/12/2015.

STOCKS PRODOUI FINI

CODE PROD	DESIGNATION	PRIX Réel	PRIX Provisionnel
C 10	DIBLE	3 354.47	
C11	DIBLE	3 348.37	
C12	DIBLE	3 219.29	
C13	CHARIOT TRACTABLE	9 271.44	
C14	PORTE POUBELE	2 864.28	
C16	TRICYCLE A BENNE ARRIERE	9 227.37	
C100	CYCLES "26 "	5 347.14	7 985.90
C101	CYCLES "26 "UNNIVERSELLE	5 347.14	
C102	CYCLES VTT	6 352.00	24 670.01
C103	CYCLES VTT	7 114.35	
C105	CYCLES VTT "26" "18"	8 009.25	
C110	CYCLES "16" ENFANTS	2 582.00	
C111	CYCLES "16" BMX	2 574.00	
C120	CYCLES "20" BMX	4 973.64	3 822.90
C121	CYCLES "20" CROSS	2 848.00	
C122	CYCLES BMX "20"	2 848.00	
C603	CYCLES	29 358.73	29 520.34
C606	CYCLES AVEC AMORTISSEURS	26 772.51	
C900	V H P	45 404.45	
C900 A	V H P SANS MOTEUR		
C900 B	V H P EN KIT		
C902	VOITURETTESPHANDICAPE	58 867.26	
C950	FAUTEUIL ROULANT	9 600.00	
G103	CYCLOS AVAC AMORTISSEURS	31 595.24	
C621	CYCLE GPR	32 446.97	
C962	VELO – MAISON	1 950.00	
C151 VTT 24	CYCLE VTT 24	4 941.00	
C630	CYCLES PLICO	43 243.00	
C953	FAUTEUIL ROULANT PLIABLE	12 500.00	
C15	CHARIOT P/POISSONERIE AMBULANT	8 395.90	64 283.88
C609	CYCLO POUBELE A VARIATEUR	37 633.91	35 397.30
C14	PORTE POUBELLES SANS POUBALLES	4 091.10	1 663.16
C903	V H P	52 288.90	53 120.85

PROGRAMME PREVISIONNEL 2013

- **C100 :500**
- **C120 :500**
- **C800 :400**
- **C 603 :400**
- **C609 :200**
- **C903 :800**
- **Kit Onaaph :600**

PROGRAMME PREVISIONNEL 2014

➤	C100	:500
➤	C120	:500
➤	C800	:200
➤	C603	:200
➤	C609	:300
➤	C15	:500
➤	C903	:300
➤	Kit C906	:2000

PROGRAMME PREVISIONNEL 2015

- **C100 :1000**
- **C120 :1000**
- **C609 :200**
- **C 603 :300**
- **C903 :300**
- **C906 :1100**
- **Kit C906 :1000**
- **Kit poissonnerie C15 :500**

قائمة الملاحق

الملحق رقم(9): تقرير الإنتاج الفعلي لمؤسسة "CYCMA" لسنة 2013.

C.Y.C.M.A /S.P.A.

REF.N° 052/719/660.

UNITE/ USINE

**RAPPORT JOURNALIER DE PRODUCTION
DE PRODUITS - FINIS COMPLETES ET
CONTROLES.**

JOURNEE DU : 31/12/2013.

PRODUITS	MOUVEMENTS			OBSERVATIONS
	JOUR	MOIS	CUMUL	
CYCLOMOTEURS	0	77	134	
C 603 -CYCLO.		0	13	
C 607 -"AVEC AMORT.		0	0	
C 609 - "M.a variateur	6	77	121	
C610-MONOBLOC		0	0	
BICYCLETTES	0	120	392	
C100 - 26".		0	107	
C101 - 26".		0	14	
C102 - V.T.T 26".		0	0	
C103 - CYCLE VTT.		0	0	
C110 - 16".		0	0	
C111 - 16" BMX.		0	0	
C120 - 20" BMX.	30	120	228	
C121 - 20" C.CROSS.		0	0	
C122 - 20" BMX.		0	43	
AUTRES PRODUITS		203	615	
C 900 - VHP.		0	0	
C 902 - VHP ELEC.		0	0	
C903 - M.a variateur	12	123	511	
C 950 - F/R.		0	0	
C 950 - V. MAISON.		0	0	
C 10 - DIABLE.		0	3	
C 11 - "		0	8	
C 12 - "		0	0	
C 13 -CHARIOT TRAC		0	9	
C 14 - " P/PBELLES.		0	0	
C 15 - " P/POIS.AMB	6	80	84	
C16 - " TRICY.A BEN		0	0	
PRODUITS ONAAPH	0	0	0	
VHP- COMPLET		0	0	
ROUE- ONAAPH		0	0	
MOTEUR- FAMO		0	0	
RTT- ONAAPH		0	0	

VISA DU CONTROLEUR

Mme ACHOURI

DESTINATAIRES : DU - DI - PCU - CAE -

ORD.- B.COMM. - CHRONO.

قائمة الملاحق

الملحق رقم(10): تقرير الإنتاج الفعلي لمؤسسة "CYCMA" لسنة 2014.

C.Y.C.M.A / S.P.A.

REF.N° (55/719/660

UNITE/USINE

**RAPPORT JOURNALIER DE PRODUCTION
DE PRODUITS -FINIS COMPLETES ET
CONTROLES.**

JOURNEE DU30/12/2014

PRODUITS	MOUVEMENTS			OBSERVATIONS
	JOUR	MOIS	CUMUL	
CYCLOMOTEURS	0	34	283	
C 603 -CYCLO .		0	0	
C 607 -"AVEC AMORT.		0	0	
C 609 - "M.a variateur	5	5	283	
C610-MONOBLOC		0	0	
BICYCLETTES	0	8	190	
C 100 - 26" .		89	89	
C 101 - 26" .		0	0	
C 102 - V.T.T 26" .		0	0	
C 103 - CYCLE VTT .		0	0	
C 110 - 16" .		0	0	
C 111 - 16" BMX .		0	0	
C120 - 20" BMX .		0	101	
C 121 - 20" C.CROSS.		0	0	
C 122 - 20" BMX .		0	0	
AUTRES PRODUITS		108	1259	
C 900 - VHP .		0	0	
C 902 - VHP ELEC .		0	0	
C903 - M.a variateur	7	7	270	
C906 TRICYCLE	50	50	773	
C 950 - F/R .		0	0	
C 960 - V. MAISON .		0	0	
C 10 - DIABLE .		0	0	
C 11 - "		0	8	
C 12 - "		0	0	
C 13 -CHARIOT TRAC		0	0	
C 14 - " P/BELLES.		0	0	
C 15 - " P/POIS.AMB	22	22	287	
C16 - " TRICY.A BEN		0	0	
PRODUITS ONAAPH	0	130	850	
VHP- COMPLET		0	0	
ROUE- ONAAPH		0	0	
KIT- ONAAPH C906 sans		130	850	
KIT- ONAAPH C906 sans montage		0	150	

VISA DU CONTROLEUR
P/I MR:BENDJEMIL SAID

DESTINATAIRES : DU - DT - PCO - CAE -
ORD.- B.COMM. - CHRONO.

قائمة الملاحق

الملحق رقم(11): تقرير الإنتاج الفعلي لمؤسسة "CYYMA" لسنة 2015.

C.Y.C.M.A / S.P.A.

REF.N° 083/719/660.

UNITE/ USINE

**RAPPORT JOURNALIER DE
PRODUCTION
DE PRODUITS -FINIS**

journee29/12/2015

PRODUITS	MOUVEMENTS			OBSERVATIONS
	JOUR	MOIS	CUMUL	
CYCLOMOTEURS	20	56	214	
C 607 - "AVEC AMORT.		0	0	
C 609 - "M.a variateur		1	123	
C610-MONOBLOC	20	44	62	
C611scouter over thor		10	10	
C612scouter over B3		1	1	
BICYCLETES	0	4	68	
C 100 - 26"		4	68	
C 101 - 26"		0	0	
C 110 - 16"		0	0	
C 111 - 16" BMX.		0	0	
C120 - 20" BMX.		0	0	
C 122 - 20" BMX.		0	0	
AUTRES PRODUITS	11	136	1173	
C903 - M.a variateur		43	190	
C906 TRICYCLE	11	93	877	
C 10 - DIABLE.		0	0	
C 11 - "		0	0	
C 12 - "		0	0	
C 13 -CHARIOT TRAC		0	0	
C 14 - " P/PBELLES.		0	0	
C 15 - " P/POIS.AMB		0	106	
PRODUITS ONAAPH	0	0	600	
KIT- ONAAPH C906		0	600	

VISA DU CONTROLEUR
Mm.ACHOURI

DESTINATAIRES: DU - DT - PCO - CAE -

الملخص:

تسعى المؤسسات الإقتصادية إلى التحكم في مواردها وإستغلالها بأفضل طريقة تضمن لها البقاء، النمو، والإستمرارية، ولا يكون ذلك ممكنا إلا من خلال تقييم أداؤها المالي، مما يحتتم عليها ضرورة إدخال تقنيات وأنظمة عصرية للتسيير والتي من أبرزها نظام الموازنات التقديرية والذي يهدف أساسا إلى القيام بوظائف التخطيط والتنسيق والرقابة وكذا تحليل الإنحرافات ومعرفة أسبابها إتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، وعليه فإن الموازنات التقديرية تعتبر نظاما فعالا يسمح للمؤسسات بالتعرف على المشاكل التي تعترض خططها المالية.

لذا نهدف من خلال هذه الدراسة إلى إبراز أهمية الموازنة التقديرية في عملية قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية، من خلال إجراء دراسة ميدانية في المؤسسة الوطنية للدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها وذلك من خلال دراسة موازنة المبيعات وموازنة الإنتاج للمؤسسة خلال السنوات (2013-2014-2015).

الكلمات المفتاحية:

الأداء المالي، الموازنات التقديرية، التخطيط، الرقابة، تحليل الإنحرافات، موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج.

Résumé:

Les institutions économiques qui cherchent à contrôler leurs ressources et exploiter le meilleur moyen pour assurer sa survie, la croissance, la continuité, et cela est possible seulement par l'évaluation de la performance financière, ce qui rend impératif la nécessité de la mise en place de systèmes et une technique de propulsion modernes mis en évidence le système de budgétisation, qui vise principalement à remplir les fonctions de la planification, la coordination et le contrôle, ainsi que l'analyse des écarts et identifier ses causes prendre des mesures correctives appropriées, et donc les budgets sont considérés comme un système efficace permet aux organisations d'identifier les problèmes auxquels sont confrontés les plans financiers.

Donc, nous visons à travers cette étude est de mettre en évidence l'importance du budget discrétionnaire dans le processus de mesure et d'évaluation de la performance financière des institutions économiques, par la réalisation d'une étude sur le terrain dans la Fondation nationale pour les vélos et les motos et leurs applications à travers l'étude du budget des ventes et d'équilibrer la production de l'institution au cours des années (2013-2014-2015) .

Mots clés:

La performance financière, la budgétisation, la planification, le suivi, l'analyse des écarts, le budget des ventes, budget de production.