

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 08 ماي 1945 قالمة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر
فرع علوم مالية
تخصص مالية المؤسسات

الموضوع:

دور نظام مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية
- دراسة حالة مؤسسة مطاحن مرمورة "قالمة"-

تحت إشراف الأستاذة:
حياة بولخروف

من إعداد الطلبة
- إيمان حفيظي
- رحمة هجرسي

السنة الجامعية: 2014-2015

شكر و عرفان

الحمد لله وكفى والصلاة والسلام
على الحبيب المصطفى سيدنا ونبينا وحبينا
صلى الله عليه وسلم.
إن الاعتراف بالجميل لأهل الفضل واجب أكيد.
بصدد إنجاز هذا العمل المتواضع
نشكر الله سبحانه وتعالى
الذي وفقنا لإتمام هذا العمل
وأنا رنا بالعلم وأكرمنا بالتقوى.
نتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير
والاحترام إلى الأستاذة المشرفة 'بولخروف حياة'
التي قدمت لنا كل ما لديها ولم
تبخل علينا بنصائحها القيمة والمفيدة.
إلى كل أساتذة وطلبة معهد العلوم الاقتصادية
وعلوم التسيير والعلوم التجارية.
وإلى كل من ساعدنا على إنجاز
هذا العمل من قريب أو من بعيد



إهداء

بكل تواضع أهدي عملي هذا إلى كل صاحب فكر ودين، إلى كل من يحمل في قلبه حبا لله ولرسوله محمد عليه الصلاة والسلام، إلى كل من يسعى ليضيف للحياة.

إلى اللذين علماني أن العلم ملك يتوج بالأخلاق.

المرأة التي تفتت في تربيته وكانت وراء كل نجاحاتي، رمز المحبة والعطاء إلى قمة التضحية والوفاء ، إلى التي وضعت الجنة تحت أقدامها أمي، أمي، أمي الغالية أطال الله في عمرها.
الرجل الذي شد أزرني وأثار دربي بالنصح والتوجيه، مرشدي وسندي في الحياة، إلى القلب الرؤوف الذي وفى بواجبات الأبوة أبي الحبيب الغالي أطال الله في عمره.

إلى من كنت أهديهم مع كل موسم حصاد ثمرة فيهدونني فرحة تخترق الفؤاد إخوتي ناجي، رضوان، بلال، يوسف، أيوب والكتكوتة لولو.
إلى النعمة التي أنعمني الله بها، أغلى هدية رزقت بها، الشمعة التي أنارت حياتي وقلبي نور عيوني وحياتي زوجي المحب صبري خليل حفظه الله.
إلى أمي الثانية حفظها الله بريزة، إلى أبي العزيز الحاج علي.
إلى أحب وأصدق ما عرفت صديقتي رحمة وكل عائلتها الكريمة، إلى جميع الصديقات اللواتي لهن محل في قلبي.

إلى كل من يحمل قلب محب، وأخص بالذكر سهام، سميحة، دنيا، وليد، فيفي، خليل، سميرة، أروة، صبرينة، فلطالما انتظروا هذه الفرحة.
إلى كل من يحمل لقب حفيظي، ملوكي، قوارطة، بجير، هجرسي.
إلى أستاذتي حياة بولخروف، إلى كل من وسعته ذاكرتي ولم تسعه مذكرتي.

إيمان

إهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على محمد أشرف المرسلين
والسائرين إلى نهجه إلى يوم الدين وبعد:
أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع:
إلى من لم أجد الكلمات لوصفها ووصف فضلها ومكانتها في
قلبي، فلم أستطع أن أقول إلا أنها تحتل مني مكانة الروح
من الجسد أُمي الغالية.
إلى أبي الفاضل رحمه الله و أسكنه فسيح جنانه و أخلده
الخلود في الدنيا و الآخرة
إلى من حملنا رحم واحد وتقاسمت معهم الأيام ب
حلوها ومرها وجعلهم الله لي السند المعين
إخوتي وأخواتي: نبيل و زوجته سماح ، ليندة، حميدة، فادية،
أميرة و زوجها مهدي ، محمد ، و خاصة أختي منى التي ساهمت في
إنجاز هذه الثمرة "حفظهم الله"
إلى نور عيوني وقلبي الذي كان سندي في مشواري والذي كان
بمثابة الشمعة التي أنارت دربي إلى زوجي رؤوف حفظه الله وإلى
كل عائلته الكريمة.
إلى كل صديقاتي وإلى توأم روحي وأختي الغالية " إيمان " ، وعائلتها
الكريمة.
وإلى من تحمل معنا مشقة القيام بهذا العمل.
وإلى من لم يبخل علي بنصيحة توصلني إلى برّ الأمان وصبر علي
وساعدني حتى وصلت إلى نهاية المشوار .
إلى شموع عائلتي: يحي عبد الرزاق، إلياس، هديل، لؤي، ملاك
واللولؤة أسيل.

رحمة

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
	شكر وعرهان
	إهداء
VII - I	فهرس المحتويات
IX	قائمة الأشكال
XI -X	قائمة الجداول
XII	قائمة المختصرات
أ - هـ	المقدمة العامة
01	الفصل الأول: الإطار النظري لنظام مراقبة التسيير
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية عملية التسيير
03	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التسيير
03	أولاً: المنظور الأول
03	ثانياً: المنظور الثاني
04	المطلب الثاني: مفهوم التسيير
04	أولاً: تعريف التسيير
04	ثانياً: خصائص التسيير
05	المطلب الثالث: أهمية عملية التسيير
05	المطلب الرابع: مبادئ عملية التسيير
05	أولاً: التخطيط
05	ثانياً: التنظيم
06	ثالثاً: التنسيق
06	رابعاً: القيادة
08	المبحث الثاني: عموميات حول نظام مراقبة التسيير
08	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن نظام مراقبة التسيير
08	أولاً: المرحلة الأولى
08	ثانياً: المرحلة الثانية

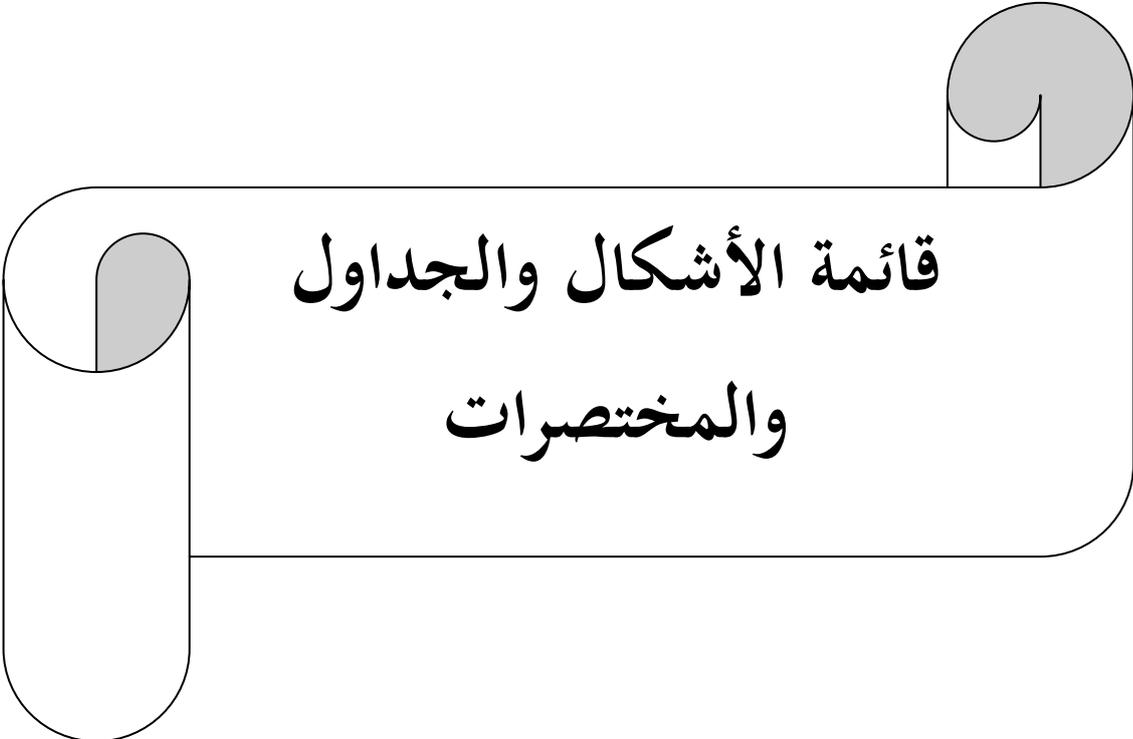
08	ثالثا: المرحلة الثالثة
09	رابعا: المرحلة الرابعة
09	المطلب الثاني: ماهية نظام مراقبة التسيير
09	أولا: تعريف نظام مراقبة التسيير
10	ثانيا: خصائص نظام مراقبة التسيير
11	ثالثا: أهمية وأهداف نظام مراقبة التسيير
12	رابعا: علاقة نظام مراقبة التسيير بكل من الرقابة الداخلية والخارجية
13	المطلب الثالث: وظائف نظام مراقبة التسيير
13	أولا: علاقة نظام مراقبة التسيير بوظيفة الإنتاج
13	ثانيا: علاقة نظام مراقبة التسيير بالوظيفة التجارية
13	ثالثا: علاقة نظام مراقبة التسيير بوظيفة المستخدمين
14	رابعا: علاقة نظام مراقبة التسيير بالوظيفة المالية
14	المطلب الرابع: خطوات تصميم نظام مراقبة التسيير
14	أولا: تصميم نظام مراقبة التسيير
15	ثانيا: متابعة نظام مراقبة التسيير
16	المبحث الثالث: أدوات نظام مراقبة التسيير
16	المطلب الأول: المحاسبة
16	أولا: المحاسبة المالية
17	ثانيا: محاسبة التكاليف
26	المطلب الثاني: التحليل المالي
26	أولا: مفهوم التحليل المالي
27	ثانيا: الجهات المستفيدة من التحليل المالي
27	ثالثا: أنواع التحليل المالي
29	المطلب الثالث: نظام المعلومات والموازنات التقديرية
29	أولا: نظام المعلومات
30	ثانيا: الموازنات التقديرية
39	المطلب الرابع: لوحة القيادة
39	أولا: مفهوم لوحة القيادة
40	ثانيا: الوظائف الأساسية للوحة القيادة

40	ثالثا: أدوات لوحة القيادة
40	رابعا: مراحل إعداد لوحة القيادة
41	خامسا: أنواع لوحة القيادة
42	خلاصة
43	الفصل الثاني: مساهمة نظام مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية
44	تمهيد
45	المبحث الأول: ماهية الأداء للمؤسسة الاقتصادية
45	المطلب الأول: مفهوم الأداء للمؤسسة الاقتصادية
45	أولا: تعريف الأداء
45	ثانيا: أهمية الأداء
46	المطلب الثاني: أشكال الأداء بالمؤسسة الاقتصادية والعوامل المؤثرة فيه
46	أولا: أشكال الأداء
47	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء
47	أولا: العوامل الخاضعة لتحكم المؤسسة نسبيا
47	ثانيا: العوامل الغير خاضعة لتحكم المؤسسة
48	المطلب الرابع: مؤشرات قياس الأداء للمؤسسة الاقتصادية
48	أولا: تعريف مؤشرات الأداء
48	ثانيا: أهمية مؤشرات الأداء
48	ثالثا: خصائص مؤشرات قياس الأداء واستخداماتها
49	رابعا: المؤشرات كأداة لقياس الأداء
50	المبحث الثاني: عموميات حول الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية
50	المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية
50	أولا: تعريف الأداء المالي
50	ثانيا: أهمية وأهداف الأداء المالي
52	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء المالي
52	أولا: الهيكل التنظيمي
52	ثانيا: المناخ التنظيمي (الثقافة التنظيمية)

52	ثالثا: الحجم
53	رابعا: التكنولوجيا
53	المطلب الثالث: معايير الأداء المالي
53	أولا: معيار العائد على رأس مال المستثمر
54	ثانيا: معيار القيمة المضافة
54	ثالثا: معيار هامش الربحية
55	المطلب الرابع: تخطيط الأداء المالي
55	أولا: تقييم الأداء المخطط عن طريق التحليل المالي
55	ثانيا: مزايا تخطيط الأداء المالي
56	المبحث الثالث: اتجاهات نظام مراقبة التسيير ودورها في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية
56	المطلب الأول: ماهية عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية
56	أولا: تعريف عملية تقييم الأداء المالي
56	ثانيا: أهمية وأهداف عملية تقييم الأداء المالي
57	ثالثا: مراحل عملية تقييم الأداء المالي
58	المطلب الثاني: مؤشرات عملية تقييم الأداء المالي
58	أولا: تقييم الأداء المالي بواسطة النسب المالية
61	ثانيا: تقييم الأداء المالي بواسطة نسب النشاط (معدلات الدوران)
63	ثالثا: تقييم الأداء المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي
66	المطلب الثالث: أثر عملية تقييم الأداء المالي
66	أولا: معوقات عملية تقييم الأداء المالي
67	ثانيا: سبل نجاح عملية تقييم الأداء المالي
67	المطلب الرابع: الاتجاهات التقليدية والحديثة لنظام مراقبة التسيير ودورها في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية
67	أولا: الاتجاهات التقليدية
68	ثانيا: الاتجاهات الحديثة
71	خلاصة
72	الفصل الثالث: دور نظام مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي لمؤسسة

	مطاحن مرمورة "قالمة"
73	تمهيد
74	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن مرمورة "قالمة"
74	المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية
74	أولا: منهج الدراسة
74	ثانيا: أدوات جمع البيانات
75	ثالثا: المجال المكاني للدراسة
75	رابعا: المجال الزمني للدراسة
76	المطلب الثاني: بطاقة تعريف لمؤسسة مطاحن مرمورة "قالمة"
76	أولا: لمحة تاريخية وجغرافية
76	ثانيا: لمحة إنتاجية وديمقراطية
77	ثالثا: المؤسسات المتعاملة مع المؤسسة
78	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمطاحن مرمورة "قالمة"
78	أولا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
78	ثانيا: مكونات الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن مرمورة
80	المطلب الرابع: أهداف وحدة مطاحن مرمورة "قالمة"
80	أولا: أهداف وحدة مطاحن مرمورة
81	المبحث الثاني: الأدوات التقليدية لنظام مراقبة التسيير ودورها في تقييم الأداء المالي لمطاحن مرمورة "قالمة"
81	المطلب الأول: الأدوات التقليدية لنظام مراقبة التسيير المطبقة لتقييم الأداء المالي
81	أولا: المحاسبة المالية
81	ثانيا: محاسبة التكاليف
82	ثالثا: التحليل المالي
82	المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي باستخدام النسب المالية
82	أولا: عرض الميزانيات المالية المختصرة للفترة 2012-2014
86	ثانيا: النسب المالية المستخدمة في تقييم الأداء المالي
90	المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي بواسطة نسب النشاط (معدلات الدوران)
90	أولا: نسب دوران المخزون

92	ثانيا: نسب دوران الزبائن
93	ثالثا: نسب دوران الموردين
94	المطلب الرابع: تقييم الأداء المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي
94	أولا: رأس المال العامل (FR)
95	ثانيا: أنواع رأس المال العامل
96	ثالثا: الاحتياج من رأس المال العامل (BFR)
96	رابعا: الخزينة الصافية (TN)
97	خامسا: النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة
99	المبحث الثالث: الأدوات الحديثة لنظام مراقبة التسيير ودورها في تقييم الأداء المالي لمؤسسة مطاحن مرمورة "قائمة"
99	المطلب الأول: الأدوات الحديثة لنظام مراقبة التسيير المطبقة لتقييم الأداء المالي
99	أولا: نظام المعلومات
99	ثانيا: لوحة القيادة
99	ثالثا: الموازنات التقديرية
100	المطلب الثاني: تحديد وتحليل الانحرافات على الموازنة التقديرية للمبيعات لسنة 2014
100	أولا: تحليل الانحرافات
109	المطلب الثالث: إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات لسنة 2015
109	أولا: التنبؤ بالمبيعات باستخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط
112	المطلب الرابع: النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة
112	أولا: النتائج المتوصل إليها من خلال تحليل انحرافات وتقدير مبيعات المؤسسة لسنة 2015
113	ثانيا: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تقييم الأداء المالي للمؤسسة
114	خلاصة
120 - 115	الخاتمة العامة
	قائمة المراجع
	الملاحق



قائمة الأشكال والجداول
والمختصرات

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
10	رسم تخطيطي لمراقبة التسيير	(01)
31	وظائف الموازنة التقديرية	(02)
78	الهيكل التنظيمي العام لمطاحن مرمورة "قالمة"	(03)
83	التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة لجانب الأصول لسنة 2012	(04)
83	التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة لجانب الأصول لسنة 2013	(05)
83	التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة لجانب الأصول لسنة 2014	(06)
85	التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة لجانب الخصوم لسنة 2012	(07)
85	التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة لجانب الخصوم لسنة 2013	(08)
85	التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة لجانب الخصوم لسنة 2014	(09)
102	المبيعات الفعلية والتقديرية الشهرية للسميد العادي	(10)
104	المبيعات الفعلية والتقديرية الشهرية للسميد الممتاز	(11)
106	المبيعات الفعلية والتقديرية الشهرية لبقايا الطحن	(12)
108	المبيعات الفعلية والتقديرية الشهرية لإجمالي مبيعات المؤسسة	(13)
110	المبيعات التقديرية الشهرية للسميد العادي	(14)
110	المبيعات التقديرية الشهرية للسميد الممتاز	(15)
111	المبيعات التقديرية الشهرية لبقايا الطحن	(16)
111	المبيعات التقديرية الشهرية لإجمالي المبيعات	(17)

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
23	حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المباشرة	(01)
23	حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف غير المباشرة	(02)
59	نسب التمويل	(03)
59	نسب السيولة	(04)
60	نسب المديونية	(05)
61	نسب المردودية	(06)
62	نسب دوران المخزون	(07)
62	نسب دوران الزبائن والموردين	(08)
63	رأس المال العامل	(09)
64	أنواع رأس المال العامل	(10)
64	حالات رأس المال العامل	(11)
65	الاحتياج من رأس المال العامل	(12)
65	حالات الاحتياج من رأس المال العامل	(13)
66	الخزينة الصافية	(14)
66	حالات الخزينة	(15)
77	توزيع العمال على الوحدات الثلاث	(16)
77	توزيع الفئات المهنية لوحدة "هيليوبوليس"	(17)
82	الميزانية المالية المختصرة لجانب الأصول للفترة 2012-2014	(18)
84	الميزانية المالية المختصرة لجانب الخصوم للفترة 2012-2014	(19)
86	نسب التمويل للفترة 2012-2014	(20)
87	نسب السيولة للفترة 2012-2014	(21)
88	نسب المديونية للفترة 2012-2014	(22)
89	نسب المردودية للفترة 2012-2014	(23)
91	نسب دوران مخزون المؤسسة للفترة 2012-2014	(24)
92	نسب دوران الزبائن للفترة 2012-2014	(25)

93	نسب دوران الموردين للفترة 2012- 2014	(26)
94	حساب رأس المال العامل FR للفترة 2012- 2014	(27)
95	أنواع رأس المال العامل للفترة 2012- 2014	(28)
96	تطور الاحتياج من رأس المال العامل للفترة 2012- 2014	(29)
96	قيم الخزينة الصافية للفترة 2012- 2014	(30)
101	يمثل مقارنة المبيعات الفعلية والتقديرية الشهرية للسמיד العادي	(31)
103	يمثل مقارنة المبيعات الفعلية والتقديرية الشهرية للسמיד الممتاز	(32)
105	يمثل مقارنة المبيعات الفعلية والتقديرية الشهرية لبقايا الطحن	(33)
107	يمثل مقارنة المبيعات الفعلية والتقديرية الشهرية لإجمالي مبيعات المؤسسة	(34)
109	المعادلات التقديرية لمبيعات المؤسسة	(35)
110	المبيعات التقديرية الشهرية للمؤسسة لسنة 2015	(36)

قائمة المختصرات

الصفحة	شرحها	الكلمة المختصرة
18	weighted Average	WA
18	First-In ,First-Out	FIFO
18	Last-In ,First-Out	LIFO
25	Activity Based Costing	ABC
63	Fonds de Roulement	FR
65	Besoin en Fond de Roulement	BFR
65	Trésorie Net	TN
76	Société de Production Algerienne	SPA
77	Office National des Aliments du Betail	ONAB
77	Fabrication de pâtes	FAB
81	Système Comptable Financier	SCF
101	Ecart	E
101	Capital Réel	CA_r
101	Capital Provisionnel	CA_p
109	Méthode des Moindres Carrées Ordinaire	MMCO



المقدمة العامة

المقدمة العامة:

لقد عرفت المؤسسة الاقتصادية تعددا في أوجه نشاطاتها ووظائفها وذلك استجابة لتغيرات مكونات محيطها، حيث شهدت تغيرات جذرية بدءا من تطور الإطار الاقتصادي وتوجه اقتصاديات الدول نحو اقتصاد السوق بالإضافة إلى المحيط التكنولوجي وما عرفه من ثورة الاتصالات والتقنيات الحديثة، مما فرض عليها ضرورة مسايرة التطور التكنولوجي والاستفادة منه بالإضافة إلى ذلك التغيرات الحاصلة في المعطيات السياسية، الاقتصادية والمالية التي فرضها هذا المحيط، وكذا مراعاة القوانين والنظم التي تكون الإطار السياسي والقانوني لها مما يتطلب عليها تحديد الفعالية في التسيير الذي يكسبها القدرة على المنافسة والبقاء في السوق.

ومما يساعد على الفعالية وجود نظام مراقبة تسيير فعال يساير متطلبات العولمة والتحديات الاقتصادية، إذ أنه وبعد أن كانت مهمته تقتصر على الوظيفة المحاسبية اتسعت وصارت تشمل جميع وظائف المؤسسة، وذلك من خلال قدرة هذا النظام على ترشيدها وتوجيهها من خلال الوقوف على الانحرافات وكسر الحواجز التي تحول دون حرية سير المعلومات ومصادقتها من خلال التركيز على الأدوات التي يمارس بها عملية الرقابة، والتي منها ما يعبر عن أسلوب رقابي تقليدي ومنها ما يعبر عن أسلوب رقابي حديث، في حين تقيس مجمل هذه الأدوات التقليدية منها أو الحديثة عددا من المؤشرات التي تحكم الأداء الكلي للمؤسسة، وتقدم صورة متكاملة عن وضعيتها ومعرفة مركزها المالي وقدرتها على بلوغ هدفها المنشود وإعطاء التعليقات اللازمة على نتائجها وتحديد الانحرافات واقتراح الحلول الممكنة ومحاولة تجنبها مستقبلا فإنها بحاجة إلى تقييم أدائها المالي، ونجاح عملية التقييم تعتمد أساسا على اختيار أفضل وأحسن المعايير والمؤشرات التي تعكس الأداء المالي المراد قياسه بدقة وذلك بالاعتماد على أساليب كمية تعرف بالمؤشرات المالية .

فإذا أرادت المؤسسة الاستمرار في عملية النجاح وجب عليها التفكير بشكل دقيق وكلي في المستقبل وبناء خططها وأهدافها على أساس المعلومات المتاحة عن الماضي والحاضر والموارد المتوفرة بحوزتها، فإذا فشلت المؤسسة في التخطيط للمستقبل فإنها ستجد نفسها تقوم بحل مشاكل الماضي والحاضر على حساب أفكار وتطلعات وآمال المستقبل.

1. إشكالية الدراسة:

يعد ميدان مراقبة التسيير مجالاً مهماً ليس فقط لأنه مفتاح التحكم في تسيير المؤسسات، وإنما لكونه الأداة المساعدة على مسك وقياس وترصد كل القضايا الخاصة بحركية المؤسسة، فهي تعد بمثابة الذاكرة التسجيلية لجميع المعطيات التي يتم جمعها وبالتالي معرفة وضعيتها المالية ومن ثمة تقييم أدائها المالي وتطويره من أجل الوصول إلى النتائج المرغوبة.

بناءً على ما سبق، تأتي إشكالية الموضوع التي تكمن في طرح التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى مساهمة أدوات نظام مراقبة التسيير في عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؟

وينبثق من هذا التساؤل الرئيسي أسئلة أخرى مكتملة تدور وتتمحور حول فهم إشكالية الدراسة شكلاً ومضموناً يمكن حوصلتها فيما يلي:

- ما الهدف من وراء اللجوء إلى استعمال نظام لمراقبة التسيير؟
 - فيما تتمثل أهمية عملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية؟
 - ما مدى استخدام المؤسسة الاقتصادية لأدوات مراقبة التسيير في تقييم أدائها المالي من خلال المفاضلة بين ما هو تقليدي وحديث؟
 - إلى أي مدى يمكن اعتبار أن التحليل المالي أداة لتقييم الأداء المالي؟
 - هل يمكن قياس فعالية نظام مراقبة التسيير دون اللجوء إلى نظام الموازنات التقديرية؟
2. فرضيات الدراسة:

على ضوء الإشكالية المطروحة، ومن أجل الوصول إلى الإجابة على التساؤل الرئيسي وكذا الأسئلة الفرعية وكمنتقل للبحث ارتأينا وضع مجموعة من الفرضيات هي:

- تعد مراقبة التسيير أداة لإنجاح عملية التسيير عن طريق تعقب مراحل عمليات تنفيذه بهدف تقييم أداء المؤسسة بصفة عامة والأداء المالي بصفة خاصة.
- تستخدم المؤسسة نظام مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي سواء بالاعتماد على المنظور التقليدي أو الحديث أو معاً.

- تعكس أدوات التحليل المالي المتمثلة في النسب المالية نقاط قوة وضعف المؤسسة ووسيلة لتقييم الأداء المالي.
 - نظام مراقبة التسيير الفعال للمؤسسة لا يمكن أن يتحقق إلا باستخدام الموازنات التقديرية.
3. أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الموضوع في أهمية ذاتية وأهمية للمؤسسة:

- أهمية ذاتية، التي تنبع من حداثة الموضوع وفوائده في معرفة التفاصيل بشكل واضح ودقيق أو فتح المجال مستقبلاً.
 - أهمية بالنسبة للمؤسسة، تكمن في استفادة المسيرين من استخدام نظام مراقبة تسيير فعال الذي يعتبر الركيزة الأساسية للمؤسسة الاقتصادية، والذي من خلاله تضمن هذه الأخيرة مستوى أفضل لأداء إدارتها، تقديم معلومات مفيدة تساعد مراقبي التسيير في المؤسسات الاقتصادية والأطراف ذات العلاقة على اختيار وانتقاء الأدوات التي تحقق أفضل أداء، نضيف كذلك الأداء المالي الذي يعد ذو أهمية بالغة في المؤسسة والذي يجعلنا نستخدم أهم المعايير والمؤشرات التي تمكننا من قياس الأداء وتقييم الأنشطة المالية التي تمارسها المؤسسة، كما يبين كيفية تطبيق هذه المؤشرات على أرضية الواقع للوصول إلى نتائج الوضعية الفعلية للمؤسسة.
4. أهداف الدراسة:

نتطلع من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- عرض أهم وأكثر المفاهيم التي تخص هذا المجال.

- إبراز أهمية عملية التسيير في المؤسسة ومدى مساهمتها في الوصول إلى الأهداف المسطرة.
- محاولة التعريف بنظام مراقبة التسيير الذي يسمح للمسيرين بتحقيق فعالية وفاعلية لتحقيق أداء متميز من أجل ضمان السير الحسن للمؤسسة.
- تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة وتنمية نشاطاتها والتحكم في تسييرها وهذا لا يتحقق إلا بتطبيق مراقبة التسيير بمختلف اتجاهاتها التقليدية منها والحديثة كمقاييس لتقييم الأداء المالي.
- محاولة تحديد معايير تقييم الأداء المالي والمؤشرات المستخدمة في ذلك وتفسيرها.
- إعطاء طابع تجديدي للدراسات المطبقة حول نظام مراقبة التسيير ودوره في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

5. أسباب اختيار الدراسة:

- لم يكن اختيارنا لهذا الموضوع بمحض الصدفة، وإنما كان نتيجة عدة اعتبارات موضوعية وذاتية، حيث تتمثل الاعتبارات الموضوعية فيما يلي:
 - الأهمية البالغة للموضوع خاصة مع التحولات الاقتصادية التي عرفتها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
 - محاولة إثراء المكتبة الجامعية بموضوع تطبيقي أكثر منه نظري.
 - معرفة مدى تطبيق مختلف أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية.
 - أما عن الاعتبارات الذاتية فهي كما يلي:
 - الميل الشخصي للمواضيع ذات الصلة بمالية المؤسسة.
 - طبيعة التخصص الذي ندرسه.
- #### 6. المناهج المتبعة في الدراسة:

- اعتمدنا في هذا الموضوع على الدراسة النظرية والتطبيقية إضافة إلى مقابلات مباشرة مع المسؤولين بالمؤسسة محل الدراسة، بغرض معالجة الإشكالية والأسئلة الفرعية والفرضيات استخدمنا الأساليب المنهجية التالية:
- المنهج الوصفي التحليلي الذي يهتم بذكر خصائص ومميزات الظاهرة الموصوفة بدقة معبرا عنها بصورة كمية أو كيفية، واستعملنا هذا المنهج بكثافة في معظم أجزاء الدراسة مثل الأجزاء المرتبطة بالمفاهيم العلمية لمراقبة التسيير وأدواتها واستخدام التحليل فيما يخص الأداء المالي ومؤشراته هذا لأنه يتماشى وطبيعة الموضوع المدروس.
- المنهج المتبع في الدراسة الميدانية هو منهج دراسة حالة ويظهر في التحليل المالي وتحليل الموازنات التقديرية ودورها في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، والذي يمكننا من إسقاط الجوانب النظرية على واقع المؤسسة محل الدراسة وذلك بغية إثراء هذه الدراسة من الواقع العملي.

7. التوثيق العلمي:

للإمام بالموضوع بمختلف جوانبه تم جمع البيانات من مختلف المصادر حيث استخدمنا في:

- الدراسة النظرية: تناولنا فيها العديد من الكتب الأكاديمية (العربية والأجنبية) ذات صلة مباشرة أو غير مباشرة بالموضوع، بعض مذكرات ماستر ورسائل ماجستير وأطروحات دكتوراه، إضافة إلى الملتقيات، المؤتمرات، المجلات ومواقع الانترنت.

- الدراسة التطبيقية: لقد تمت الدراسة على مستوى مؤسسة مطاحن مرمورة "قلمة" حيث قمنا بتحصيل الميزانيات المالية للمؤسسة الخاصة بفترة الدراسة بالإضافة إلى مجموعة من الملاحق المكملة والمخطط التقديري لسنة 2014. 8. الدراسات السابقة:

إن موضوع دور نظام مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية موضوع حديث يخضع دائما للبحث في مجرياته، إلا أن هناك بعض الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع نذكر منها:

*دراسة عبد الرحمان هباج: 2011-2012، حيث كانت هذه الدراسة تحت عنوان: أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي، "دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI"، حيث سعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى إبراز أهمية نظام مراقبة التسيير في التحسين والرفع من مستوى الأداء الاقتصادي والمالي للمؤسسات، ويمكن توضيح أهم النتائج الذي توصل إليها الباحث في هذه الدراسة من خلال ما يلي:

- يعتبر نظام مراقبة التسيير أداة قيادة وضبط، حيث يساعد في اتخاذ القرارات في المؤسسة كونها تتجاوز متابعة ومعاينة نتائج معينة للوقوف على قياس الأداء وخاصة الأداء المالي.

- تعتبر عملية مراقبة التسيير نظام لتسيير الأداءات بإعداد معايير أو مؤشرات لقياس هذا الأداء وتقييمه.

- قدرة نظام مراقبة التسيير على ترشيد وتوجيه المؤسسة من خلال قياس وتقييم الأداء وكشف الانحرافات ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول الممكنة وبالتالي تحقيق الأهداف بالكفاءة والفعالية.

*دراسة صفاء لشهب: 2005-2006، حيث كانت هذه الدراسة تحت عنوان: نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، "دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموازنة"، سعت الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على نظام مراقبة التسيير وعلى أهم أدواته مع توضيح كيفية مساعدتها على اتخاذ القرارات، ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

- مراقبة التسيير هي المسار الدائم للتعديل يستهدف تجنيد الطاقات من أجل الاستخدام الأمثل للموارد وتصحيح الأخطاء والانحرافات.

- اعتبار أدوات مراقبة التسيير كتقنيات تسمح بتخطيط الأداءات وكذلك متابعتها والحكم عليها بعد تنفيذها، كما يمكن تصنيف هذه الأدوات إلى نوعين يهتم الأول بالقيادة الأمامية للأداء عن طريق التسيير التقديري له وذلك باستعمال الموازنات التقديرية مثلا أما النوع الثاني فهو يقوم بالقيادة المتزامنة للأداء ويسمح كذلك بالقيادة الخلفية وذلك باستخدام المحاسبة التحليلية ولوحات القيادة.

*دراسة عادل عشي: 2001-2002، حيث كانت هذه الدراسة تحت عنوان: الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم، "دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل بيسكرة"، تهدف هذه الدراسة إلى محاولة إبراز

أهمية عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة بالإضافة إلى تحديد مختلف المعايير والمؤشرات المستخدمة في ذلك وتفسيرها، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي:

- تتمثل عملية تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية في تقييم مختلف أنشطتها في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية فترة من الزمن، وتهدف هذه العملية إلى التحقق من بلوغ الأهداف المخططة والمحددة مقدما من جهة وقياس كفاءة الوحدة في استخدام الموارد البشرية والمادية المتاحة من جهة أخرى.

9. تقسيم موجز لخطة الدراسة:

للإحاطة بالإشكالية المطروحة ومعالجتها منهجيا وللإجابة على التساؤلات الفرعية ومعالجة الفرضيات تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول، اثنان منهما تضمنا الجانب النظري بينما تضمن الفصل الثالث الجانب التطبيقي فيما يسبق هذه الفصول مقدمة تهتم بتوضيح إشكالية الدراسة، أهميتها، أهدافها والمنهج المتبع فيها أما عن محتويات الفصول التي تتكون منها فهي كالتالي:

- الفصل الأول: الإطار النظري لنظام مراقبة التسيير.

- الفصل الثاني: مساهمة نظام مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

- الفصل الثالث: دور نظام مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي لمؤسسة مطاحن مرمورة "قائمة".

10. صعوبات الدراسة:

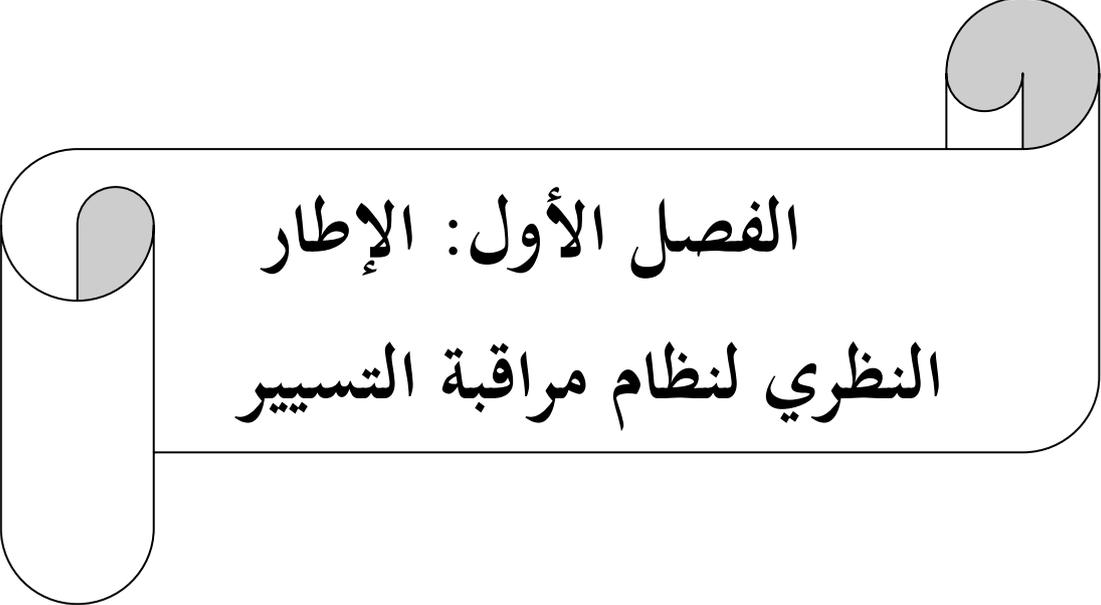
في النهاية لا بد من الإشارة إلى الصعوبات التي واجهتنا أثناء فترة إنجاز هذه الدراسة من خلال:

- قلة المراجع التي تتناول هذه الدراسة خاصة باللغة العربية حيث وجدنا أنفسنا أمام تحديات صعبة فيما يخص ترجمة بعض المصطلحات التقنية التي قد لا يقع عليها الإجماع وتتطلب دوما دعمها بالمصطلح اللاتيني حتى تؤدي معناها الكامل.

- صعوبة تفسير النتائج المحصل عليها والتي قد لا تفسر في بعض الأحيان اتجاهات المؤسسة، بالإضافة إلى انعدام المعرفة بالاعتبارات التي تقام على أساسها الموازنات التقديرية.

- عدم تعاون الإطارات بالمؤسسة والتحفظ وعدم تقديم المعلومات الكافية التي تساعد على تحليل الدراسة وخاصة تكتمهم عن بعض المعلومات المهمة عن القسم المكلف بمراقبة التسيير.

- بعد المؤسسة محل الدراسة وعدم الدقة في المواعيد والتماطل في الرد على الهاتف.



الفصل الأول: الإطار
النظري لنظام مراقبة التسيير

تمهيد:

في ظل المحيط الاقتصادي والاجتماعي المتقلب باستمرار نجد أن الوسيلة الوحيدة لضمان استمرار المؤسسة الاقتصادية على الأقل 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 تحقيق عدة أعمال في وقت واحد وهي تحديد الأهداف والاستراتيجيات 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 الوسيط الذي يربط بين المستوى الاستراتيجي والمستوى التنفيذي.

يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لهذا النظام على مراعاة نقطة أساسية من خلال الوقوف على الانحرافات وتفسيرها ليتم تصحيحها بالشكل الذي يمنع تكرارها في المستقبل وبالتالي تحسين أدائهم وأداء المؤسسة ككل، بعد ذلك يعمل مراقب التسيير على إقامة مجموعة من الأدوات حسب الأولوية وحسب احتياجات المؤسسة والتي تعتبر أدوات أساسية ومهمة لقيادة المؤسسة والتحكم في التسيير والمساعدة على تقييم الأداء المالي مثل المحاسبة، التحليل المالي، نظام المعلومات، الموازنات التقديرية ولوحة القيادة.

بناء على ما تقدم يمكن تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: ماهية عملية التسيير.

المبحث الثاني: عموميات حول نظام مراقبة التسيير.

المبحث الثالث: أدوات نظام مراقبة التسيير.

المبحث الأول: ماهية عملية التسيير

تعتبر عملية التسيير في المؤسسة الحد الفاصل بين نجاح المؤسسات أو فشلها، وبين تحقيق الأهداف الموضوعية أو العجز عن تحقيقها وهي التي تستطيع أن تحول الموارد الموجودة إلى أدوات فعالة للوصول إلى الأهداف، حيث تقوم هذه العملية على مجموعة من المبادئ والأساليب التي تساعد على تحقيق نتائج موثوق فيها والتي تعتبر أساسية لنجاح العملية التسييرية.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التسيير

التسيير قديم قدم الإنسان على وجه الأرض فقد أخذ بالظهور بصورة معينة منذ تواجد الإنسان لتحديد أهدافه والعمل على تحقيقها، وحتى منتصف القرن 18 م كانت أوروبا الغربية تستخدم نفس الطرق والأساليب التي كانت تستخدم من عشرين قرن، ثم حدثت سلسلة من الاختراعات التي أدت إلى تطور التسيير وانتقاله من النظام المغلق المتعلق بالموارد والعوامل الداخلية للمؤسسة إلى النظام المفتوح المبني على تأقلم المؤسسة مع عناصر المحيط والبيئة بالإضافة إلى أن تطور التسيير كان له منظورين⁽¹⁾:

أولاً: المنظور الأول: يشمل الطريقة العقلانية المبنية على الأهداف بصفة واضحة والتطبيق العقلاني في العمل أي تطبيق صرامة العمل دون مراعاة الجوانب الاجتماعية للعمل.

ثانياً: المنظور الثاني: يكمن في التوجه الاجتماعي أي تحقيق الإنتاج أو الأهداف المسطرة مع الحفاظ على شروط اجتماعية للعمال.

وفي الأخير يمكن استخلاص أربع مراحل لتطور التسيير في القرن الماضي:

1. التسيير التقليدي: (مغلق وعقلاني) مادي يعتبر الإنسان آلة.
2. التسيير العقلاني: المبني على العلاقات الإنسانية (مغلق اجتماعي) اعتبر الإنسان حساس له دوافع يفكر ونشيط.
3. التسيير المخطط: (مفتوح وعقلاني) احتكاك بالمحيط، ويكمن التسيير المخطط في التقلبات والاضطرابات التي تمس البيئة وعلاقتها بالمؤسسة.
4. التسيير المشترك: يكمن هذا التسيير في التحكم في القيود الخارجية من وجهة وفي القدرات الداخلية من وجهة أخرى، هذا باعتبار البيئة خليط اجتماعي اقتصادي وتقني بحت وكذا مراعاة ثقافة الأفراد داخل المؤسسة وتوجيه نشاطهم نحو تحقيق الأهداف بصفة فعالة.

⁽¹⁾ من الموقع:

المطلب الثاني: مفهوم التسيير

التسيير هو بمثابة المرآة التي يمكن بواسطتها إعطاء صورة حقيقية عن نشاطات المؤسسة، وذلك نتيجة تطبيق مبادئه بصرامة بحيث تمكن من الوصول إلى الأهداف المسطرة وبأقل تكلفة ممكنة وذلك على أساس الإمكانيات المتوفرة.

أولاً: تعريف التسيير:

يمكن تعريف عملية التسيير بعدة صور ومفاهيم لكن تصب في مجملها إلى أنه:

حسب الكلاسيكي فريدريك تايلور والذي من أولى دراساته التي أجريت على التسيير وأشهرها، حيث عرفه بأنه: "علم مبني على قوانين وقواعد وأصول علمية قابلة للتطبيق على مختلف النشاطات الإنسانية".⁽¹⁾

ومن خلال ما سبق يمكن إبراز تعريف التسيير من خلال التعريف الشامل التالي: الذي يوضح بأنه العملية التي من خلالها نخطط وننظم وندير ونراقب موارد المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة وتحسين أداء المؤسسة.

ثانياً: خصائص التسيير:

تتضمن عملية التسيير على جملة من الخصائص يمكن إبراز أهمها فيما يلي⁽²⁾:

1. يشكل التسيير عملية دائرية (من المنظور الحركي) فلو اعتبرنا أن العملية تبدأ بتحديد الأهداف أي التخطيط فإنه لا يجوز أن نعتبرها تنتهي عند الرقابة، لا بد أن تكشف عن وجود انحرافات وتصحيحها، حيث يتطلب إجراء تعديلات جذرية على السياسات والإجراءات وغيرها من الخطط بمعنى أن الرقابة تعود من جديد إلى التخطيط.
2. التسيير علم وفن: يعرف التسيير بكونه مجموعة من مختلف العلوم بالإضافة إلى ممارسة كفاءات خاصة (تكوين، سمات القائد، قدرة الاتصال ومعرفة المهام، قدرة التأثير... الخ)، إن التفكير الإنساني عرف تطوراً هائلاً بفضل مساهمات البحوث في شتى الميادين كالحاسبة، الرياضيات، علم النفس والإعلام الآلي... الخ.
3. يتطور التسيير حسب دورة متواصلة، ولكي يتم تحقيق بقاء المؤسسة يجب على عجلة التسيير أن تتجدد بصفة متواصلة خلال الزمن حسب التسويات المطلوبة.
4. التسيير مبني على تقارب تيارين وهما: العقلانية والإنسانية لدمج ثقافة المؤسسة.

⁽¹⁾ غيات بوفلحة، مبادئ التسيير البشري، ط2، دار الغرب للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص(15).

⁽²⁾ عبد الرزاق حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص(108).

المطلب الثالث: أهمية عملية التسيير

تعتبر المشاكل الإدارية المعقدة وحجم النشاط التابع للمؤسسة وضخامة عدد العاملين فيها، وتنوع أنشطتها ومنتجاتها هي المشاكل الأساسية التي تبرز أهمية التسيير الذي يساعد على التماشي معها وجعلها في إطار منظم ومدروس، حيث أن هذه الأهمية في المؤسسة مرتبطة بعنصرين هما: حجم المشكل ونوعه وطريقة حله، فكلما تعقد المشكل زادت الحاجة إلى التسيير بأكثر فعالية ودقة.⁽¹⁾

حيث يعتبر التسيير طريقة عقلانية للتنسيق بين الموارد البشرية، المادية والمالية قصد تحقيق الأهداف المرجوة، تتم هذه الطريقة حسب السيرورة المتمثلة في: التخطيط، التنظيم، الإدارة والرقابة للعمليات قصد تحقيق أهداف المؤسسة بالتوفيق بين مختلف الموارد.

ومما سبق يمكن القول أن أهمية التسيير تكمن في:

1. استعمال موارد المؤسسة بطريقة عقلانية.
2. التسيير يفعل العلاقة بين القاعدة والرأس للهزم الإداري.
3. يوضح نوع الاتصالات الرسمية بين مختلف أجزاء المؤسسة، مما يسهل عملية تبادل المعلومات لاتخاذ القرارات.
4. التسيير الجيد يساعد المؤسسة على اتخاذ قراراتها وتحقيق أهدافها.

المطلب الرابع: مبادئ عملية التسيير

تتمثل المبادئ العامة للتسيير فيما يلي:

أولاً: التخطيط:

التخطيط عبارة عن عملية الإعداد المقدم لما يجب عمله في المستقبل بغرض تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف، ومن هذا يمكن القول بأن التخطيط ينطوي على عملية الاختيار من بين بدائل التصرفات والأنشطة المستقبلية للمؤسسة ككل ولكل وحدة من وحداتها.⁽²⁾

وبالتالي فإن للتخطيط أهمية كبيرة تتجلى في كونه⁽³⁾:

قرارات حاضرة وليست مستقبلية بغرض الاستعداد لمقابلة غد مؤكد، كذلك فإن التخطيط لا يستبعد المخاطرة، فالنشاط الاقتصادي يربط الموارد المتاحة حالياً بتوقعات غير مؤكدة، فالتخطيط يقوم على تقدير درجات المخاطرة والتصدي لها لزيادة فعالية استخدام الموارد المتاحة لذلك فإن تطبيق أسلوب التخطيط على مستوى المؤسسات والدولة وفق أسس علمية يعد أساساً لتحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي.

ثانياً: التنظيم:

إن التنظيم بصفة عامة عبارة عن تحديد وتوزيع المسؤولية التي يتم بها توزيع نشاط المؤسسة على الأفراد

⁽¹⁾ المرجع نفسه، ص(103).

⁽²⁾ عبد السلام أبو قحف، إدارة الأعمال مدخل بناء المهارات، ط2، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2008، ص(214).

⁽³⁾ رضا إسماعيل البسيوني، إدارة الأعمال، ط1، مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع، مصر، 2009، ص(42).

العاملين بها سواء كانوا منفذين أو مشرفين، ثم تحديد العلاقة بين هؤلاء الأفراد بناء على هذه المسؤوليات، ويبدأ التنظيم عادة بتحديد أهداف المؤسسة والسياسات المختلفة لها لتحقيق هذه الأهداف، وما نعينه هنا بالسياسات هو مجموعة المبادئ التي تكون أساس نشاطات المؤسسة، وبعد القيام بتحديد الأهداف والسياسات، يجب تحديد الوظائف الرئيسية التي تختلف من مؤسسة إلى أخرى، ويفهم مما تقدم أن التنظيم يشكل الإطار الذي ينبغي أن تعمل المؤسسة ضمنه.⁽¹⁾

وبالتالي للتنظيم أهمية كبيرة في حياة المؤسسات الإدارية، وذلك أنه يؤدي إلى وضوح الأهداف وتحديداتها، كما يسعى إلى توجيه الجهود البشرية للعمل على تحقيق الكفاءة والفعالية والوصول إلى الأهداف المرسومة، فالتنظيم يساعد على الاستخدام الأمثل للكفاءات البشرية من حيث توزيع الأدوار الوظيفية، وتحديد النشاطات وتسهيل عمليات الاتصال الإداري بين المستويات الإدارية، إضافة إلى توضيح عمليات التقييم والمتابعة والمحاسبة.⁽²⁾

ثالثاً: التنسيق:

هو الجانب المشرق للتنظيم الحسن وهو ما جعل بعض الإداريين لا يفرقون بين التنظيم والتنسيق ولا يضعون حاجزاً لما لهما من الأهمية الموجودة، ومنه فالتنسيق هو العملية التي تمكن الرئيس من وضع ترتيب ينظم الجهد الجماعي للمرؤوسين وضمان وحدة العمل في سبيل الوصول إلى الأهداف المشتركة. إن مهمة التنسيق دقيقة لذا لا بد من إتباع عدة خطوات⁽³⁾:

1. وجود هدف محدد ومتفق عليه.
2. وجود نشاطات وأعمال يلزم القيام بها للوصول إلى الهدف.
3. وجود مجموعة من الأفراد تقوم بينهم علاقة محددة.
4. اشتراك الأفراد في تحقيق الهدف، وذلك بتقسيم الأعمال بينهم واستخدام الوسائل والإمكانات والأجهزة والأدوات المتوفرة لديهم للقيام بالأعمال.

رابعاً: القيادة:

على الرغم من تعدد تعريفات القيادة واختلاف الباحثين في طرق تعاملهم مع هذا المفهوم المركب فهناك شبه اتفاق بين الباحثين على مكونات هذا المفهوم حيث يتفق العديد منهم على أن القيادة⁽⁴⁾:

1. تحدث في إطار الجماعة.
2. تظهر من خلال قدرة القائد على التأثير في سلوك أفراد الجماعة.
3. ينبغي التعبير عنها في صورة سلوكيات صريحة.

(1) عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ط5، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص(34).

(2) موسى اللوزي، التنظيم وإجراءات العمل، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص(23).

(3) محمد شاكر عصفور، أصول التنظيم والأساليب، ط7، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص(124).

(4) محمد سعد محمد، أساليب القيادة وصنع القرار، ط1، إيتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2010، ص(91).

4. تَهدف إلى تحقيق هدف أو أهداف محددة.

ينطوي المدخل الحقيقي للقيادة الفعالة على إتقان مجال عريض من المهارات، بدءاً من تنفيذ العمليات وإدارتها وانتهاءً بإلهام الآخرين لتحقيق التميز ويوضح لنا اكتساب القيادة الإدارية الفعالة الأساليب الممكنة للاستفادة المثلى من الفرص المتاحة، كما يزودنا بمعرفة يمكن تطبيقها عملياً في مختلف المواقف هذا بالإضافة إلى معلومات لا غنى عنها للمهارات الرئيسية للقيادة بما في ذلك مهارات الاتصال وتدريب الآخرين واستخدام السلطة وتعلم الإنابة والتفويض وتطوير الأفراد وفريق العمل.⁽¹⁾

⁽¹⁾ بورك برس، القيادة الإدارية الفعالة، ط1، مكتبة لبنان ناشرون، لبنان، 2001، ص(5).

المبحث الثاني: عموميات حول نظام مراقبة التسيير

تحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة داخل المؤسسات الاقتصادية، خاصة في ظل الظروف الدولية التي أصبحت تعيشها وذلك من خلال قدرة نظام مراقبة التسيير على ترشيد وتوجيه المؤسسة من خلال كشف الانحرافات ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول الممكنة لذلك، وفي هذا المبحث ومن أجل توضيح معنى مراقبة التسيير سنحاول إبراز أهم العناصر المتعلقة بهذه العملية.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن نظام مراقبة التسيير

ظهرت مراقبة التسيير لأول مرة في المؤسسات الأمريكية ويرجع ذلك إلى الفترة ما بين الحربين العالميتين، لكن انتشارها لم يكن إلا بعد الحرب العالمية الثانية وذلك بسبب سيطرة المذهب المنفعي الذي كان سائدا في مرحلة ازدهار المؤسسات الأمريكية التي لم تكن في هذه الفترة بحاجة إلى التحكم في التكاليف وتحديد المسؤوليات نظرا للنتائج المرضية التي كانت تحققها.⁽¹⁾

وعموما لقد شهدت مراقبة التسيير أربعة مراحل⁽²⁾:

أولا: المرحلة الأولى:

في البداية وكمرحلة أولى استعملت مراقبة التسيير المحاسبة المالية وإعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتنوعة المتعلقة بعلاقة المردودية بالنشاط والمنتجات المحققة والمباغة من طرف المؤسسة، وهكذا وضعت النقاط الأولى لاستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي، وشاع نظام النسب وتطور داخل المؤسسات الكيميائية الأمريكية خاصة مثل مؤسسة "DUPONT" سنة 1907 وهذا النظام وضع لأول مرة في علاقة مع حسابات الميزانية وحسابات النتائج من أجل إبراز مختلف خطوات تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية.

ثانيا: المرحلة الثانية:

تعتبر مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة، وضعت من طرف "SLOAM" الذي وضع ميكانيزمات التنظيم، وتقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية، البحث والتطوير، وحاول فرض نظام استقلالية الأقسام في التسيير وإجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات الجديدة وتطويرها.

ثالثا: المرحلة الثالثة:

هي المرحلة التي تأسس فيها نظام مراقبة التسيير والتي جاءت بعد الحرب العالمية الثانية في عصر الطرق التقنية للتسيير والتنبؤ التقديري والتي طبقت في المؤسسات الخاصة، هذه الأخيرة خصت استراتيجية تخطيط

⁽¹⁾ ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة البنوك)، دار الحمدي العامة، الجزائر، 2004، ص(11).

⁽²⁾ حاج قويدر قورين، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ودوره في تحسين الأداء، من الموقع:

العمليات والموازنة عن طريق الأقسام التي تعتبر ذات أهمية في المستقبل بالنسبة للمسيرين ويكمن ذلك في تخطيط عملياتهم وتسيير الميزانية الداخلية من أجل مطابقة الموارد مع الاهتمامات الخاصة.

رابعاً: المرحلة الرابعة:

تعتبر هذه المرحلة من أهم مراحل تطور مراقبة التسيير، ظهرت في الستينيات مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف، التي أنشئت نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف ومقارنتها بالنتائج الموازية، مما استدعى الأمر تصميم مراكز المسؤولية وبذلك رسمت مراقبة التسيير أولى مستويات المسؤوليات التسلسلية.

المطلب الثاني: ماهية نظام مراقبة التسيير

يحتل نظام مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة داخل المؤسسات الاقتصادية، نظراً لما تضفيه المراقبة على المؤسسات من خصائص و مميزات خاصة في ظل الظروف الدولية التي أصبحت تعيشها، وذلك من خلال قدرة هذا النظام على ترشيد و توجيه المؤسسة.

أولاً: تعريف نظام مراقبة التسيير:

لقد تعددت التعاريف التي قدمت لنظام مراقبة التسيير والتي نذكر منها:

1. "مراقبة التسيير هي الإجراء الذي يتأكد من خلالها المسيرون أن الموارد المتحصل عليها يتم استعمالها بفعالية وفاعلية لتحقيق أهداف المؤسسة".⁽¹⁾

فعالية: هي مواءمة استعمال الموارد لتحقيق الأهداف وفق شروط معينة وملائمة.
فاعلية: هي استغلال الموارد (الوسائل) المستعملة بأقل التكاليف وبظروف ملائمة.

2. مراقبة التسيير هي المسار الذي يتأكد من خلاله المديرين أنه تم الحصول على الموارد واستغلالها بنجاح بما يتماشى مع تحقيق أهداف المؤسسة وأن المساعي والتوجيهات الحالية تتسيير وفق الاستراتيجية المحققة.⁽²⁾

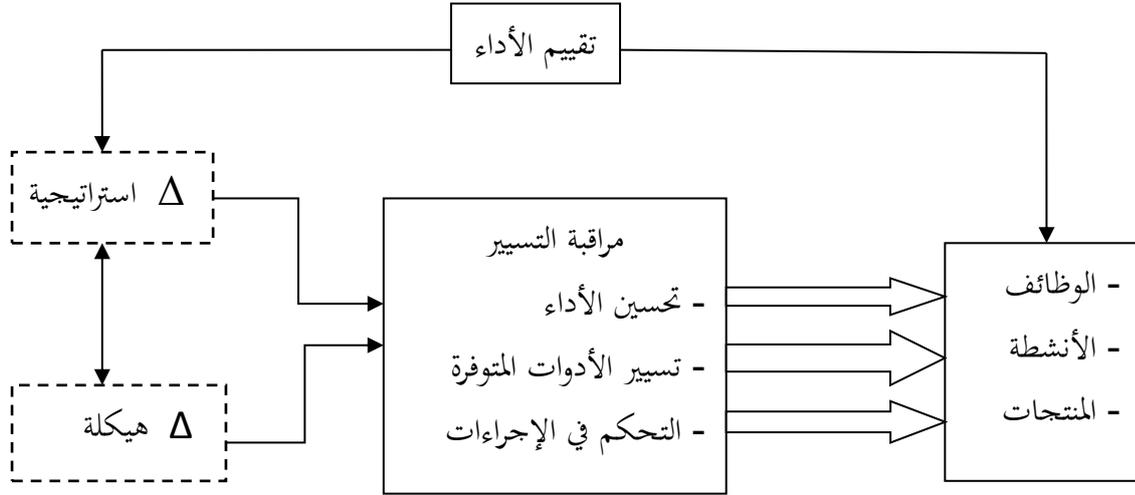
مما سبق يمكن تعريف مراقبة التسيير على أنها مجموعة من العمليات والإجراءات المتتابعة التي تسمح للمسؤولين بتحقيق الانسجام العام بين الأهداف والوسائل والنتائج، كما أنها تمثل الوسيلة التي تساعد المسيرين على التحكم في التسيير بالصورة التي تضمن التوافق والتطابق بين ما تم تحقيقه وما تم رسمه في الخطة الاستراتيجية من أجل ضمان التسيير الحسن في المؤسسة.

ويمكن توضيح نظام مراقبة التسيير من خلال الشكل الموالي:

⁽¹⁾ Gérard Naulleau, Michel Rouach, **Control de Gestion et Stratégie dans La Banque**, 3^{ème} édition, Revue banque, France, 2013, p(14).

⁽²⁾ Nicolas Berland, Yves de Rondé, **Control de Gestion Perspectives Stratégiques et Managériales**, 2^{ème} édition, Pearson, France, 2013, p(2).

شكل رقم (01): رسم تخطيطي لمراقبة التسيير:



Source: Claude Alazard, Sabine Sépari, **Contrôle de Gestion DCG11**, 2^{ème} édition, Dunod, France, 2010, p(27).

ثانيا: خصائص نظام مراقبة التسيير:

يمكن تلخيص خصائص مراقبة التسيير في النقاط التالية⁽¹⁾:

1. تقديم معلومات صحيحة: يعمل هذا النظام على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلله وكثيرا ما تؤدي إلى نتائج سيئة.
2. حسن توقيت المعلومة المقدمة: يوفر هذا النظام المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئيا أو كليا.
3. الاقتصاد في التكاليف: يساهم هذا النظام الفعال على تخفيض التكاليف خاصة إذا كان إلكتروني مبني على الحواسيب والبرمجيات فهو يخفف من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت والتقليل من الأخطاء والانحرافات التي غالبا ما يكون لها تكاليف باهضة.
4. سهولة الفهم: يتصف هذا النظام بسهولة الفهم والتطبيق فإذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيدا وطبيعة المعلومات والنتائج التي يقدمها فإنه سوف يسيء تفسير هذه النتائج وبالتالي اتخاذ قرارات خاطئة.
5. تسهيل اتخاذ القرار: يساهم هذا النظام في عملية اتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأخير إلى متخذ القرار والتي تتصف بالوضوح والجاهزية دون حاجة إلى التفسير والتحليل.

ثالثا: أهمية وأهداف نظام مراقبة التسيير:

1. أهمية نظام مراقبة التسيير: تظهر أهمية هذا النظام من حيث أنه في بعض المؤسسات الفردية لم تكن هناك حاجة لوجود نظام رقابة على عملياتها، فعندما كبرت أحجامها وتعددت مشاكلها تعذر على أصحابها إدارتها إدارة فعلية مما أدى إلى ضرورة إدارتها على أسس علمية تتضمن المحافظة على أموالها وتستمد أهميتها من:

⁽¹⁾ قورين حاج قويدر، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بو علي، الشلف، 2007، ص(140).

1.1. تغير الظروف: تواجه كل المؤسسات تغيرا في الظروف البيئية مما قد يعيق الأهداف وتنفيذ الخطط، ونظام مراقبة التسيير إذا ما صمم وتمت ممارسته بشكل سليم فإنه يساعد في توقع التغيير والاستعداد للاستجابة له وكلما طال الأفق الزمني كلما ازدادت أهمية مراقبة التسيير.

2.1. تراكم الأخطاء: لا تؤدي الأخطاء البسيطة أو المحدودة إلى إيذاء المؤسسة بشكل كبير غير أنه بمرور الوقت قد تتراكم هذه الأخطاء ويتعاظم أثرها، إذا ما بقيت بدون معالجة.

3.1. التعقيد المنظمي: عندما تقوم المؤسسة بالتوسع في المنتجات والمشتريات والأسواق، يتعقد هيكلها وتزداد حدة المنافسة يجعلها تهتم بدرجة أكبر بعملية الرقابة والاستفادة من نتائجها في التخطيط واتخاذ القرار.⁽¹⁾

2. أهداف نظام مراقبة التسيير: إن الهدف الرئيسي لمراقبة التسيير هو ضمان التسيير الحسن والأداء الجيد لجميع وظائف المؤسسة وهذا لا يتحقق إلا إذا قام المسير بإنجاز المهام الملقاة على عاتقه بأحسن وجه.⁽²⁾ وعموما تهدف مراقبة التسيير إلى:

1.2. توفير المعلومات الضرورية للإدارة العليا ومختلف مراكز المسؤولية.

2.2. تقديم معلومات معالجة لتسيير باتجاهين الأول عمودي تبعا للسلم الهرمي في المؤسسة والثاني أفقي عبر كافة المستويات المتقابلة لتسهيل القراءة الصحيحة للمعلومات المتدفقة والمساعدة على تحسين الأداء.

3.2. التحكم في نظام المعلومات من أجل تصميم لوحة القيادة المركزية بعد ضمان التنسيق ما بين لوحات القيادة الفرعية على كل مستوى لضبط الأهداف المنتظرة وضمان الإنجازات الموافقة لها.

4.2. محاولة التقليل من درجة عدم التأكد وتعيين الفرص واستغلالها.

5.2. قيادة المسؤولين من أجل إيجاد هيكل محدد بين قواعد العمل والمسؤولية والعمل على التنسيق بينها.

6.2. يبين نظام مراقبة التسيير الانحرافات بين الانجازات والتقدير.

لذلك فإن للرقابة دور هام في تحسين أداء المؤسسة وضمان استمراريتها وتحقيق أهدافها الاستراتيجية كما تتمكن الإدارة بواسطتها من متابعة وقيادة مختلف الأعمال كما هو مخطط لها وتنفيذها في أحسن الظروف، ومن خلال تلك الأدوات والمؤشرات المستخدمة في الرقابة تستطيع المؤسسة تقييم أداء مختلف العناصر ذات الصلة بالمسؤولين والأفراد وتتخذ في ذلك القرارات اللازمة.⁽³⁾

رابعا: علاقة نظام مراقبة التسيير بكل من الرقابة الداخلية والخارجية:

للتعرف على هذه العلاقة لابد من التطرق إلى مفهوم الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية.

⁽¹⁾ محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 09، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011، ص(167).

⁽²⁾ صالح خالص صافي، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص(34).

⁽³⁾ عبد الرحمان هياج، أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص(33).

1. الرقابة الداخلية: يمكن تعريف الرقابة الداخلية على أنها: "مجموعة الطرق والمقاييس التي تتبعها المؤسسة بقصد حماية موجوداتها والتأكد من دقة المعلومات المحاسبية".⁽¹⁾

تعتبر الرقابة الداخلية إحدى الشروط الأساسية للدقة والانتظام ولمصادقية الحسابات، وهي تحدد كذلك درجة الثقة التي يمكن أن نوليها للمعلومة المحاسبية والتي يحتاجها مراقب التسيير عند تصميمه لنظام المعلومات، وبالتالي فإنه من الخطر تصور نظام مراقبة التسيير بمعزل عن النظام الأول.

2. الرقابة الخارجية: يمكن تعريف الرقابة الخارجية على أنها: "الرقابة التي تمارس من قبل المشرفين والمدراء على سلوكيات وتصرفات الآخرين".⁽²⁾

تم الرقابة الخارجية من طرف شخص كفاء ومستقل عن المؤسسة وذلك لإبداء رأيه حول انتظام مصداقية الميزانية وحسابات النتائج للمؤسسة، وتعتبر الملاحظات التي يقدمها المراقب الخارجي في تقريره خلال فترة المراقبة (أخطاء، إغفال... الخ) دلالة على انتظام ومصداقية المعلومات المالية للمؤسسة، وبالتالي فإن هذا التقرير هو النقطة الأساسية لاطمئنان مراقب التسيير للمعلومات المالية المقدمة له.

المطلب الثالث: وظائف نظام مراقبة التسيير

تعتبر وظيفة مراقبة التسيير من الوظائف التي تمارس الاتصال المباشر مع مدير المؤسسة، وتتواجد هذه الوظيفة في مصلحة الإعلام الآلي والتي تساهم في تفعيل نظام الرقابة وضبط المعلومات واستغلال الوقت، وتواجدها في هذه المصلحة يؤدي بنا إلى القول أن هذه الوظيفة متمركزة في المكان المناسب وخاصة أنها تلم بجميع المعلومات الخاصة بالمؤسسة بالإضافة إلى علاقتها بكافة وظائفها ويمكن إبرازها على النحو التالي⁽³⁾:

أولاً: علاقة نظام مراقبة التسيير بوظيفة الإنتاج:

تلعب وظيفة الإنتاج دوراً كبيراً في المؤسسات الصناعية، كما أنها تعتبر الوظيفة ذات الاستعمالات لكل وسائل الإنتاج من مواد وآلات... الخ، والهدف من مراقبة التسيير في وظيفة الإنتاج هو إنتاج منتجات ذات نوعية جيدة وبتكاليف منخفضة، وتعتمد على عدة نقاط أثناء القيام بهذه المراقبة نذكر منها:

1. رقابة الجودة والنوعية من أجل ضمان تحقيق المنتجات المطلوبة وفقاً للخطة المرسومة.
2. رقابة المنتج أي أن مهمة المراقبة سوف تكون في المصنع أين سيقوم بمراقبة الإنتاج في مختلف مراحله.
3. الرقابة على العمال وذلك من أجل ضمان السير الحسن للإنتاج والاستخدام الأمثل للموارد.

⁽¹⁾ أحمد عطا الله سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، ط1، دار الرابطة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص(45).

⁽²⁾ صالح مهدي محسن العامري، طاهر محسن منصور الغالي، الإدارة والأعمال، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص(232).

⁽³⁾ من الموقع:

ثانيا: علاقة نظام مراقبة التسيير بالوظيفة التجارية:

ترتكز الوظيفة التجارية في أداء مهمتها على نشاط البيع الذي يعتبر كحلقة وصل بين المنتج والمستهلك، ويكمن الهدف في مراقبة التسيير في نشاط البيع على المساهمة في اتخاذ بعض القرارات الخاصة بالمنتج في النوعية والكمية... الخ، بالإضافة إلى نشاط البيع في الوظيفة التجارية هناك نشاط التمويين وينحصر دور نظام مراقبة التسيير فيه على العناصر التالية:

1. التنبؤ بالعملية المطلوبة في الوضعية الإنتاجية فيما يخص المواد الأولية.

2. مراقبة مدى تطابق المواد المشتراة مع المواد المطلوبة.

3. تحديد مصادر وأسعار الشراء.

والدور الأساسي هو مراقبة مدى تطابق المدخلات مع الاحتياجات المطلوبة من وظيفة الإنتاج أي أن دور مراقبة التسيير في الوظيفة التجارية يكون في مراقبة المدخلات في نشاط التمويين والمخرجات في نشاط التوزيع.

ثالثا: علاقة نظام مراقبة التسيير بوظيفة المستخدمين:

وظيفة المستخدمين هي الوظيفة التي تهتم بالموارد البشرية في المؤسسة حتى يقوم الأفراد بمهام على شكل جيد داخل المؤسسة، ويكمن الهدف من مراقبة تسيير المستخدمين في تطبيق السياسة المبرمجة والمخططة فيما يخص التوظيف والمساهمة في تفعيل نظام تسيير الأفراد، أي أن علاقة هذا النظام بوظيفة المستخدمين تكمن في التنبؤ لحاجات المؤسسة من الأفراد للقيام بوظائفها المختلفة.

رابعا: علاقة نظام مراقبة التسيير بالوظيفة المالية:

إن الوظيفة المالية في تعريفها البسيط هي مجموعة المهام والعمليات التي تسعى في مجموعها إلى البحث عن الأموال في مصادرها الممكنة بالنسبة للمؤسسة، وفي إطار محيطها المالي وبعد تحديد الحاجات التي تريدها من الأموال من خلال برامجها وخططها الاستثمارية وكذا برامج تمويلها وحاجاتها اليومية، ونظام مراقبة التسيير له علاقة مع الوظيفة المالية بحيث تقوم على تقدير احتياجات المؤسسة من الموارد المالية للقيام بوظائفها وتمارس مراقبة التسيير في الوظيفة المالية بجدة، لأنها تدرس وتحلل كيف تكسب أو تحصل على الإيرادات وماهي الطرق الأحسن لإنفاقها أي أنها تهتم بمراقبة تسيير الخزينة.

المطلب الرابع: خطوات تصميم نظام مراقبة التسيير

تعتبر مهمة مراقب التسيير مهمة خاصة وهي أكثر غموضا باعتبار أن مفاهيم مختلفة توكل لها مهام مختلفة، وبالتالي فإن مراقب التسيير هو الذي يلعب دورا مميزا في قيادة وترشيد عملية التنفيذ بالنظر إلى الأهداف والمخططات الموضوعية مسبقا.⁽¹⁾

أولا: تصميم نظام مراقبة التسيير:

يحاول مراقب التسيير تصميم نظام مراقبة التسيير على النحو التالي⁽²⁾:

1. المرحلة الأولى: دراسة محيط وقطاع نشاط المؤسسة:

1.1. دراسة عامة للمحيط: يعتمد المراقب لتحقيق هذه الدراسة على المعلومات والدراسات المتوفرة في مصالح التوثيق الداخلية للمؤسسة، كما يعتمد كذلك على المعلومات التي يجمعها أثناء المقابلات مع المسؤولين الرئيسيين للمؤسسة وبصورة خاصة أولئك الذين لديهم اتصالات مع السوق والمنتجات.

2.1. تحليل قطاع نشاط المؤسسة: بعد أن يتعرف مراقب التسيير على المحيط العام للمؤسسة، يقوم بالتعمق في دراسته أكثر عن طريق التعرف على القطاع الذي تنشط به مؤسسته، والهدف من هذه الدراسة هو معرفة درجة الضغط التنافسي الذي تواجهه المؤسسة داخل القطاع الذي تنشط فيه.

2. المرحلة الثانية: دراسة داخلية للمؤسسة:

1.2. دراسة اقتصادية للمؤسسة: يركز مراقب التسيير من أجل رصد صورة للمؤسسة على ماضيها، حاضرها ومستقبلها ويحاول في بداية الأمر استخلاص ومعرفة استراتيجية المؤسسة وأهدافها من خلال مقابلاته مع الإدارة العامة وأهم المسيرين وأهدافها.

بعد التعرف على الأهداف وعلى الاستراتيجية المسطرة من طرف المؤسسة يقوم المراقب بإجراء دراسة تفصيلية لمختلف نشاطات المؤسسة من خلال دراسة رقم أعمالها، حصتها في السوق، معدلات التقدم، النتائج الصافية وكذلك مختلف النسب المالية، إن مقارنة النتائج السابقة مع النتائج المحققة من طرف المؤسسات المنافسة تسمح لمراقب التسيير بتحديد نقاط القوة والضعف التي ينبغي تحسينها، كما تسمح له بالحصول على نظرة اقتصادية شاملة عن المؤسسة.

2.2. تشخيص تنظيم المؤسسة: يقوم مراقب التسيير بعد إجراء الدراسة الاقتصادية للمؤسسة بتشخيص تنظيم المؤسسة، حيث يقوم أولا بالاطلاع على الهيكل التنظيمية لها وعلى مراكز المسؤولية المختلفة لدراسة مدى تحكم هذه المراكز في المتغيرات الأساسية، وفي حالة وجود متغيرة أو أكثر غير متحكم فيها لابد من إعادة النظر في الهيكل التنظيمية وإعادة تحديد المسؤوليات، ثم يقوم مراقب التسيير بدراسة نظام التقييم والترقية المطبق فهو يفضل أن تكون الترقية على أساس النتائج وليس على أساس الأقدمية أو المحسوبية، ثم يصبح بإمكانه اقتراح نظام لمراقبة

⁽¹⁾ من الموقع:

www.djelfa.inf/vb/showthread.php?t=430612, (24/3/2015).

⁽²⁾ صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2006، ص(79-85).

التسيير بحيث يكون متلائم مع وضعية المؤسسة، في بداية الأمر يعتمد النظام المقترح من طرف مراقب التسيير على نظام المعلومات الموجود والمتعلق بالمحاسبة المالية، محاسبة التكاليف والإحصائيات، وخلال مرحلة البحث عن المعلومات يكون المراقب قد تمكن من تقييم مستوى نظام المعلومات الموجود ومدى أهميته أي إذا ما كان ذا مصداقية وإذا ما كانت آجال الإنجاز محترمة والوسائل المستعملة ملائمة وكاملة.

ثانياً: متابعة نظام مراقبة التسيير:

إن الدراسة التشخيصية لوسائل مراقبة التسيير وطريقة عمل هذا النظام تهدف إلى التأكد من أن⁽¹⁾:

1. المؤسسة تمتلك الوسائل الضرورية المكيفة في نفس الوقت مع خصوصياتها ومع وضعيتها الاقتصادية.
2. هذه الوسائل تعمل بصورة جيدة ومتناسقة مع الإجراءات المحددة.
3. تكلفة النظام توافق إمكانيات المؤسسة.

⁽¹⁾ صفاء لشهب، مرجع سبق ذكره، ص(87).

المبحث الثالث: أدوات نظام مراقبة التسيير

يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير على اقتراح مجموعة من الأدوات التي تعتبر مساعدة على تقييم الأداء وتحسينه، حيث سنقوم في هذا المبحث بالتطرق إلى مختلف هذه الأدوات والوسائل التي تعمل بصورة جيدة ومتناسقة مع الإجراءات المحددة والتي تساعد على تحقيق الأهداف المسطرة.

المطلب الأول: المحاسبة

كل تسيير يمر حتما على المحاسبة التي تعتبر مصدره الأول للمعلومات، وبدونها تبقى المؤسسة مجردة من نظام يوفر لطرق عملها النجاعة والفعالية وإذا كانت المحاسبة المالية إلزامية بحكم القانون في أغلبية الدول نظرا لما تهدف إليه من تقديم وثائق موجهة للغير في نهاية كل دورة فإن ذلك يبرر تسميتها بالمحاسبة الخارجية، حيث أنها لا تعطي في نهاية السنة إلا نتيجة إجمالية بينما تحتاج المؤسسة إلى معرفة النتائج الجزئية، وبالتالي أنشئت محاسبة التكاليف والتي يطلق عليها تعبير المحاسبة الداخلية لأنها موجهة للمسيرين كمتعاملين داخلين للمؤسسة كتكملة لمواجهة النقائص وكأداة للتسيير داخل المؤسسة.

أولا: المحاسبة المالية:

1. تعريف المحاسبة العامة: نشير إلى أن المحاسبة العامة قد تعرف بالمحاسبة التجارية أو بالمحاسبة المالية وهذه التسمية الأخيرة هي التي أخذ بها النظام المحاسبي المالي المحدد في القانون 11/07 الصادر في 2007/11/25.

تعرف المحاسبة المالية في النظام المالي المحاسبي في المادة الثالثة كالتالي: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان (أي المؤسسة) ونجاعته، ووضعية خزنته في نهاية السنة المالية".⁽¹⁾ وبناء على ما تقدم نلخص القول إلى أن المحاسبة المالية عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية يمكن استخدامها في عملية التقييم واتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات.

2. أنواع القوائم المالية:

1.1. الميزانية: تصف الميزانية بصفة منفصلة، عناصر الأصول وعناصر الخصوم.

ويمكن عرض نموذج الميزانية كالتالي.⁽²⁾

2.2. حساب النتائج: هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرر بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح /الكسب أو الخسارة.⁽³⁾

⁽¹⁾ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الصادرة يوم الأربعاء 28 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009.

⁽²⁾ أنظر الملحق رقم (1): جدول يوضح الميزانية حسب الجريدة الرسمية.

⁽³⁾ المادة 230. 1- الفصل 3 حساب النتائج، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، 25 مارس 2009، ص(24).

ويمكن عرض نموذج لحساب النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة كالتالي.⁽¹⁾

3.2. جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة وغير المباشرة) ويسمى جدول تدفقات الخزينة أيضا: يقدم جدول

سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها(مصدرها).⁽²⁾

ويمكن عرض نموذج جدول سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة وغير المباشرة كالتالي.⁽³⁾

4.2. جدول تغير الأموال الخاصة: يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من

الفصول التي تشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.⁽⁴⁾

ويمكن عرض نموذج جدول تغير الأموال الخاصة كالتالي.⁽⁵⁾

5.2. ملحق الكشوف المالية: يشتمل على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا

هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية.⁽⁶⁾

ثانيا: محاسبة التكاليف:

لتكاملة المحاسبة المالية ومواجهة النقائص التي تتميز بها، أنشأت محاسبة التكاليف والتي يطلق عليها تعبير

المحاسبة الداخلية لأنها موجهة للمسيرين كمتعاملين داخلين للمؤسسة، ولقد لعبت المسائل المتعلقة بالتكاليف

ومازالت تلعب دورا أساسيا في اتخاذ القرارات في المؤسسة وأداة هامة للتسيير.

1. تعريف محاسبة التكاليف: لقد تعددت تعاريف محاسبة التكاليف بسبب تعدد الأهداف التي يمكن أن تحققها

والاختلاف في استعمالات المعلومات التي يمكن أن توفرها إلا أن التعاريف التي أسندت إليها لا تختلف في الجوهر

وإن اختلفت في الشكل، وتعرف محاسبة التكاليف على أنها: "تطبيق لمبادئ المحاسبة المالية في مجال التسجيل

والتحليل والتحديد وتفسير المواد والأجور والمصاريف لكل من الوظائف المختلفة، والقطاعات والأقسام

والعمليات، ووحدات الإنتاج وخطواتها ومناطق البيع".⁽⁷⁾

وبناء على ما تقدم نلخص القول إلى أن محاسبة التكاليف هي نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق

تجميع وقياس بيانات خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة الإنتاجية وتشغيلها وفقا لقواعد ومفاهيم محددة،

وذلك بغرض تحديد تكلفة مخرجات هذه الأنشطة الإنتاجية سواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي من أجل

استخدام هذه البيانات التكاليفية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء.

التكاليف: هي مجموعة الأعباء المنفقة على مرحلة أو منتج أو خدمة معينة سواء تم دفعه أم لا، بشرط أن يكون

العنصر قد أفاد الإنتاج وتم استخدامه بالفعل كما تفيدها في تحديد المسؤوليات.

⁽¹⁾ أنظر الملحق رقم (2): جدول يوضح حساب النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة.

⁽²⁾ المادة 240. 2- الفصل 4 جدول سيولة الخزينة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، 25 مارس 2009، ص(26).

⁽³⁾ أنظر الملحق رقم (3)، جدول يوضح سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة وغير المباشرة.

⁽⁴⁾ المادة 1.250- الفصل 5 جدول تغير الأموال الخاصة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، 25 مارس 2009، ص(26).

⁽⁵⁾ أنظر الملحق رقم (4): جدول يوضح تغير الأموال الخاصة.

⁽⁶⁾ المادة 1.260- الفصل 6 ملحق الكشوف المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، 25 مارس 2009، ص(27).

⁽⁷⁾ عبد الكريم بوعقوب، المحاسبة التحليلية، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص(9).

2. طرق محاسبة التكاليف: سنتطرق إلى مختلف أنظمة التكاليف بدءاً بطريقة التكلفة الكلية باعتبارها الأكثر شيوعاً ثم إلى مختلف طرق التكاليف الجزئية كآليات مساعدة على التسيير واتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية.

1.2. طريقة التكلفة الكلية: تشكل تقنية التكلفة الكلية طريقة حساب التكاليف الأكثر قدماً حيث يتم التوصل إليها بفضل طريقة الأقسام المتجانسة وفق مبدأ تصنيف الأعباء إلى المباشرة وغير المباشرة، كما تعتمد على إدخال جميع أعباء المؤسسة المتعلقة بالمنتجات المخزنة باستثناء مصاريف التوزيع التي تخصص للمنتجات المباعة، ويرجع ذلك إلى ضعف معالجة المحاسبة المالية في تحديد تكلفة إنتاج الوحدة حسب مقاييس معينة ومدى ارتباطها بكل منتج أو نشاط أو وظيفة داخل المؤسسة.

يثبت الواقع أن المواد والمنتجات المخزنة لا تعتمد في تقييمها على طريقة واحدة، وعلى المؤسسة أن تختار الطريقة التي تناسبها في التقييم، كما أن تنوع مسارات الإنتاج تؤكد وجود في بعض الحالات منتجات قيد الإنجاز، منتجات متصلة، منتجات فرعية، بقايا ونفايات، بالإضافة إلى أن بعض الأقسام قد تتبادل فيما بينها خدمات وبالتالي تحتاج إلى طريقة لحساب قيمة الخدمة.⁽¹⁾

أ. تقييم المخزونات: يعتبر تقييم المخزونات النقطة الأساسية التي تربط المحاسبة المالية بمحاسبة التكاليف حيث أن عملية التقييم من اختصاصها، ولا يمكن تقييم ميزانية محاسبية إلا بعد تقييم كل المواد والمنتجات الموجودة في المخزن، ورغم تنوع طرق التقييم إلا أن المعتمد عليها في الغالب هي:

WA	- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة
FIFO	- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً
LIFO	- طريقة الوارد أخيراً صادراً أولاً

ب. الأعباء المحملة على التكاليف: تمثل محاسبة التكاليف كل الأعباء المتعلقة بالمحاسبة المالية باستثناء بعض الأعباء غير المعتبرة والتي تعتبرها خارجة عن نطاقها وإضافة بعض الأعباء التي تراها ملزمة عليها وفق ما يلي:

$$\text{أعباء محاسبة التكاليف} = \text{أعباء المحاسبة المالية} + \text{الأعباء الإضافية} - \text{الأعباء غير المعتبرة}$$

حيث أن:

- الأعباء الإضافية: هي تلك الأعباء التي أهملتها المحاسبة المالية لكونها تقطع غالباً من نتيجة الدورة مثل مكافآت صاحب المشروع غير الأجير، الفائدة على رأس المال المستثمر... الخ.
- الأعباء غير المعتبرة: هي تلك الأعباء التي تحملتها المحاسبة المالية لكنها غير متعلقة بنشاط الدورة المعنية بحساب التكلفة كمخصصات خسائر القيمة والمؤونات، فارق طرق الاهتلاك، الغرامات... الخ.

⁽¹⁾ هلال درحون، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005، ص(201-202).

ج. الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة: باستخدام طريقة الأقسام المتجانسة لحساب التكاليف نلجأ إلى تقسيم الأعباء إلى قسمين:

- الأعباء المباشرة: هي تلك الأعباء التي تحمل بشكل مباشر لوحة المنتج دون معالجتها على مختلف الوظائف المعنية وذات الصلة نجد منها: استهلاك المواد الأولية، مساهمة اليد العاملة المباشرة... الخ.

- الأعباء غير المباشرة: تمثل الأعباء التي يصعب تخصيصها لوحة المنتج النهائي ليتم تحميلها بشكل غير مباشر حيث يتم توزيعها لمركز المسؤولية المساعدة منها والرئيسية لتعالج وفق أسس معينة ونجد منها: الخدمات الخارجية، الأعباء الإدارية، الطاقة، الصيانة، مرتبات الموظفين... الخ.

- معالجة الأعباء غير المباشرة: يلزم معالجة الأعباء غير المباشرة على وظائف المؤسسة المرور على ثلاث خطوات رئيسية⁽¹⁾:

● التوزيع الأولي: يتم من خلال تصنيف الأعباء غير المباشرة وتحويلها من أعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وجهتها ووظيفتها عن طريق مفاتيح التوزيع التي تسمح بتحديد قيمة الأعباء الخاصة بكل قسم من الأقسام الرئيسية والمساعدة.

● التوزيع الثانوي: هدف هذه المرحلة تحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام الرئيسية، حتى يسهل تحميلها على المنتجات بصفة نهائية، وذلك من خلال إعادة توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية مع العلم أن:

• الأقسام الرئيسية: هي المراكز التي تتم فيها العمليات والأنشطة الإنتاجية مع كل مراحل إعداد المنتج حتى يصبح نهائياً.

• الأقسام المساعدة: هي مراكز خدماتية، مهمتها خدمة مراكز التحليل أو مساعدة المراكز الأخرى.

● استخراج تكلفة وحدة العمل: يتم تحديد هذه التكلفة بعد تحديد مجموع التوزيع الثانوي بكل قسم رئيسي وذلك بقسمته على عدد وحدات العمل الخاصة به، ومن ثم تتم تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات خلال مراحل حساب مختلف التكاليف، بضرب تكلفة وحدة العمل بعدد وحدات العمل الخاصة لكل منتج، وبحساب سعر التكلفة نصل إلى تحديد النتيجة التحليلية للمنتوج وفق طريقة التكاليف الكلية مع العلم أن:

• سعر التكلفة: يمثل سعر التكلفة للمنتجات المباعة بعد استبعاد المنتجات المتبقية في المخازن مع إضافة مصاريف التوزيع المباشرة ونظيرتها أعباء قسم التوزيع غير المباشرة.

● نتيجة محاسبة التكاليف: تمثل الفرق ما بين رقم الأعمال الصافي خارج الرسم وسعر تكلفة المنتجات المباعة للحصول على نتيجة كل منتج بهدف تقييم الأداء لمختلف الأنشطة.

● نتيجة المحاسبة المالية: بهدف الوصول إلى النتيجة المسجلة في المحاسبة المالية (الميزانية وجدول حساب النتائج) يجب تجميع نتائج محاسبة التكاليف مع إضافة الأعباء الإضافية واستبعاد الأعباء غير المحملة.

⁽¹⁾ نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص التحليل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2006، ص(115-116).

د. حالات خاصة في الإنتاج: من الناحية النظرية لا تطرح هذه الطريقة أي مشكلة، لكن من الناحية التطبيقية تظهر بعض الصعوبات على مستوى كل مرحلة من مراحل الإنتاج، مما يلزم مراقب التسيير بوجود الحلول المناسبة نوجزها كالتالي:

- الإنتاج الجاري إنجاز: قد تنتهي الفترة المعينة بحساب التكاليف ويبقى في الورشات منتجات جاري إنجازها بنسبة إنتاج تتراوح من 1% إلى 99% يتم تكملتها في الفترة المقبلة، مما يمكننا من استخراج الإنتاج الجاري في نهاية الفترة. وليصبح في الفترة المقبلة للإنتاج الجاري في بداية الفترة، كما تحسب تكلفة الإنتاج كما سبق مع إضافة الإنتاج الجاري في بداية الفترة واستبعاد الإنتاج الجاري في نهاية الفترة.

- المنتجات الوسيطة: في أغلب المؤسسات الإنتاجية يمر المنتج على عدة مراحل بحيث كل مرحلة تعطي لنا منتج وسيط غير قابل للبيع بل يوجد كمادة أولية للمرحلة المقبلة وقد يكون قابل للتخزين حسب خصوصيته، ويعالج في حساب تكلفته مثل المنتج التام لكونه يضم نفس عوامل الإنتاج.

تكلفة الإنتاج الوسيط = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + أعباء الإنتاج المباشرة وغير المباشرة

تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج الوسيط المستعمل + تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + أعباء الإنتاج المباشرة وغير المباشرة

- الإنتاج حسب الطلب: توجد بعض المؤسسات تتعامل بالطلبات نظرا لخصوصية المنتج وفقا لمقاييس معينة، مما يلجأ مراقب التسيير إلى حساب التكاليف والنائج وفق رقم الطلبية التي تكون بها منتج أو عدة منتجات، وتحسب تكلفتها كمنتجات مصنعة ومباعة لأنها ملك للزبون، كما قد توجد طلبات قيد التشغيل في نهاية الفترة ولا يمكن حساب سعر التكلفة والنتيجة إلا بعد انتهائها وتسليمها للزبون في الفترة المقبلة.

- بقايا العملية الإنتاجية: لا تخلو أية عملية إنتاجية من الفضلات والمهملات والتي تختلف طبيعتها ومدى التصرف فيها من نشاط لآخر مما يلجأ مراقب التسيير متابعتها حسب كل حالة وقد تكون:

● نفايات ضائعة: يجب أن ترمى خارج المؤسسة مما تتحمل تكلفة إنتاج المنتج المستخرجة منه مصاريف رميها وتضاف في تكلفة الإنتاج.

● تباع البقايا على حالها: في حالة بيع الفضلات والمهملات من دون تعديلها يجب أن تحسب تكلفة الاسترجاع لتخفيض تكلفة إنتاج المنتج المستخرجة منه، وتحسب كما يلي:

تكلفة البقايا على حالها = سعر البيع المحتمل - هامش الربح - أعباء التوزيع

● المنتجات الثانوية (استرجاع البقايا): قد تسترجع بعض البقايا كمادة أولية تستخدم في إنتاج منتجات ثانوية بعد معالجتها مما يتطلب حساب تكلفة إنتاجها ثم تستبعد أعباء المعالجة لتخفيض من تكلفة إنتاج المنتج المستخرج منه، وتحسب كما يلي:

تكلفة المنتج الثانوي = سعر البيع المحتمل - هامش الربح - أعباء التوزيع

تكلفة البقايا قبل المعالجة = تكلفة المنتج الثانوي - أعباء المعالجة

2.2. طرق التكاليف الجزئية: إن هذه الطرق تساعد المؤسسة كثيرا في تحديد النتائج واتخاذ القرارات الصائبة على أساسها، حيث نرى أن طريقة التحميل العقلاني تقوم بالفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة ويتم التحميل على أساس التكاليف الثابتة وفقا لحجم النشاط الحقيقي، بينما طريقة التكاليف المتغيرة تهدف إلى استخراج الهامش على التكلفة المتغيرة، أما طريقة التكاليف المباشرة فتهدف إلى حساب الهامش على التكلفة المباشرة، وطريقة التكاليف غير المباشرة تهدف إلى تحديد الهامش على التكلفة غير المباشرة، بينما طريقة التكلفة الهامشية تهدف إلى تحديد حجم الإنتاج الأمثل، أما التكاليف المعيارية تقوم بدراسة التقديرات ومدى مطابقتها للواقع. أ. طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

- تعريف طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: هي طريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم على تقسيم المصاريف إلى متغيرة وثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة بواسطة الفصل بين النوعين من التكاليف، يحسب بطريقة التحميل العقلاني جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي، إذ يسمح بالحصول على سعر تكلفة عقلاي يقترب من الثبات إذ تصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة ولا تتأثر بحجم الإنتاج وتغيراته، لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتا، ويثبت الجزء من التكاليف الثابتة.

التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة الفعلية × (مستوى النشاط الحقيقي / مستوى النشاط العادي)

معامل التحميل = المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي / المستوى العادي للنشاط الاقتصادي

ويعرف النشاط الاقتصادي إما بمستوى الإنتاج أو حجم المبيعات.⁽¹⁾

ب. طريقة التكاليف المتغيرة:

- تعريف طريقة التكاليف المتغيرة: تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، هي طريقة أمريكية تقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدة الإنتاج، فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، حيث تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج، وهذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيطة.

- الفروق الناتجة عن هذه الطريقة:

⁽¹⁾ ياسين سالمي، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010، ص(65).

فرق المواد = [تكلفة شراء الفترة - تكلفة المواد الأولية المستعملة (بالطريقة الحقيقية)] - [تكلفة شراء الفترة - تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة (بالطريقة المتغيرة)]

فرق المنتجات = قيمة الإنتاج المخزن بالطريقة الحقيقية - قيمة الإنتاج المخزن بالطريقة المتغيرة

فرق رقم الأعمال = رقم الأعمال الصافي بالطريقة الحقيقية - رقم الأعمال الصافي بالطريقة المتغيرة

- عتبة المردودية: تعتبر أداة مهمة في مجال التحليل والرقابة وهي النقطة التي تصل فيها المؤسسة على تغطية مجموع تكاليفها برقم أعمالها، أي تحقق فيها نتيجة معدومة وانطلاقاً من هذه النقطة تبدأ المؤسسة في تحقيق الأرباح، وقبل هذه النقطة تكون قد حققت خسارة، وتحسب عتبة المردودية جبرياً كما يلي:

رقم أعمال عتبة المردودية = (رقم الأعمال الصافي × التكاليف الثابتة) / الهامش على التكلفة المتغيرة

- هامش الأمان: هو عبارة عن فرق بين المبيعات الإجمالية ومبيعات نقطة التعادل.

النتيجة = معدل الأمان × الهامش على التكلفة المتغيرة

- التوقعات: يمكن توقع النتيجة أو رقم الأعمال من خلال ما يلي:

النتيجة المتوقعة = (رقم الأعمال الصافي المتوقع × نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة) - التكاليف الثابتة

رقم الأعمال الصافي المتوقع = هامش التكلفة المتغيرة الضروري / نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة

هامش التكلفة المتغيرة الضروري = النتيجة المتوقعة + التكاليف الثابتة

- طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة: هي عبارة عن مزيج بين طريقتي التكاليف الكلية والتكاليف المتغيرة البسيطة وتسمح التكلفة المتغيرة بحساب مساهمة كل منتج في تغطية مجموع الأعباء الثابتة

ج. طريقتي التكاليف المباشرة وغير المباشرة: سوف نقوم باستعراض الطريقتين وإبراز أهمية كل منها في المؤسسة:

- طريقة التكاليف المباشرة: يتم حساب النتيجة بطريقة التكاليف المباشرة وفقاً لما يلي:

● حساب الهامش على التكلفة المباشرة: هو الفرق بين رقم الأعمال والتكلفة المباشرة.

● حساب النتيجة التحليلية: هي الفرق بين الهامش على التكلفة المباشرة والأعباء غير المباشرة المشتركة وهذه

الحسابات يمكن إظهارها في الجدول التالي:

جدول رقم(01): حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المباشرة:

العناصر	المبلغ	النسبة %
رقم الأعمال	#####	100%
- التكاليف المباشرة	(###)	###%
= الهامش على التكاليف المباشرة	#####	###%
- التكاليف غير المباشرة المشتركة	(###)	###%
= النتيجة	##	###%

المصدر: ياسين سامي، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص المحاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010، ص(74).

- طريقة التكاليف غير المباشرة: يتم حساب النتيجة بطريقة التكاليف غير المباشرة كما يلي:
- الهامش على التكاليف غير المباشرة: هو الفرق بين رقم الأعمال والتكاليف غير المباشرة.
- النتيجة: هي الفرق بين الهامش على التكاليف غير المباشرة والتكاليف المباشرة.

وهذه الحسابات يمكن إظهارها في الجدول التالي:

جدول رقم(02): حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف غير المباشرة:

المنتوجات	أ		ب		ج		المجموع	%
	المبلغ	%	المبلغ	%	المبلغ	%		
رقم الأعمال	XX	% X	XX	% X	XX	% X	XXX	% X
- التكاليف غير المباشرة	(XX)	% X	(XX)	% X	(XX)	% X	(XXX)	% X
= الهامش على التكاليف غير المباشرة	XX	% X	XX	% X	XX	% X	XXX	% X
- التكاليف المباشرة	(XX)	% X	(XX)	% X	(XX)	% X	(XXX)	% X
= النتيجة	XX	% X	XX	% X	XX	% X	XXX	% X

المصدر: أحمد طوايبية، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2003، ص(121).

د . طريقة التكلفة الهامشية:

- تعريف طريقة التكلفة الهامشية: تمثل الفرق بين مجموع الأعباء لإنتاج معين ومجموع الأعباء الضرورية لهذا الإنتاج مضافا إليه أو منخفضا منه وحدة واحدة أو عدة وحدات معينة.

- أنواع التكلفة الهامشية وترتيبها: نلاحظ أن المنتجات المباعة قد تكون سلعا مادية أو خدمات، هذه العناصر قد تستلزم عدة عناصر من التكاليف مثل: تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع أو مجموعها وهو سعر التكلفة، فيمكن إذاً أن يكون هناك ثلاث أنواع من التكلفة الهامشية:

- التكلفة الهامشية الإجمالية أو سعر التكلفة الهامشية: والتي غالبا ما توزع إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة للاستعمال في التحليل.

- تكلفة إنتاج هامشية: وهي تمثل التكاليف الإضافية للإنتاج التي يستلزمها إنتاج وحدة إضافية.
- تكلفة توزيع هامشية: وهي تشكل التكاليف الإضافية للتوزيع عند بيع وحدة إضافية، وغالبا ما تكون في المؤسسات التجارية.

3.2. طريقة التكاليف المعيارية:

- تعريف طريقة التكاليف المعيارية: هي أرقام التكاليف التي تحدد مقدما لتعبر تعبيرا ماليا عن برنامج سيتم تنفيذه مستقبلا في حدود سياسية معينة يتفق عليها، وتمثل التكاليف الاقتصادية التي يجب أن تحدث، ويلزم المؤسسة أن تعمل جاهدة لتنفيذها أو بحث أسباب الانحرافات عنها.⁽¹⁾

- أنواع التكاليف المعيارية: وهي:

- التكلفة المعيارية النظرية: تحدد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج الممزوجة في المؤسسة وهي تمثل الحالة المثالية للنشاط، فنلاحظ أن الحجم أو التكلفة المثالية لا تتحقق إلا في حالات استثنائية.
- التكلفة المعيارية المحددة انطلاقا من تكلفة تنافسية: نأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق، ولكن لا تحدد دائما مستوى الفعالية التقنية الذي يجب الوصول إليها، وخاصة ضعف المنافسة في السوق ولا تحدد بصورة حقيقية معايير الإنتاج والتوزيع التي تعتمد عليها، فرغم سهولة تحديدها فهي لا تستجيب لأهداف التكلفة.
- التكلفة المعيارية التاريخية: تحدد على أساس الفترة السابقة أو معدلات بين التكاليف عدة مرات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية.

● التكلفة المعيارية العادية: تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج والتوزيع في المؤسسة وهي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية وبمساهمها بالقيم الحالية مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلا في الدورة الاستغلالية، ولكن في حدوث تغيرات معتبرة وغير محتملة فإن هذه الطريقة تفقد من جودتها في الاستعمال.

● التكلفة المعيارية المقدمة بالسعر الحالي: في فترة التضخم المرتفع فإن عملية إدخال أسعار عوامل الإنتاج في تكلفة نموذجية تصبح صعبة، لذا من الأحسن تحديدها كما يلي:

• الكمية النموذجية تحدد على أساس الظروف العادية للنشاط أو على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج.

• السعر النموذجي يكون حسب الأسعار الملاحظة أثناء تحضير هذه التكلفة النموذجية أو لأي فترة أخرى.

4.2. طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

- تعريف طريقة ABC: هي عبارة عن طريقة جديدة لتوزيع التكاليف تتفادى إلى حد كبير عيوب الطرق التقليدية وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة الأمر الذي يساهم في تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة، الموارد الإنتاجية والطاقة المتاحة وكيفية استغلالها.⁽²⁾

⁽¹⁾ محمد رضوان العناني، محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص(22).

⁽²⁾ محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص(269).

- مبادئ طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC): تعتمد محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على خمسة مبادئ أساسية:

● تحديد الأنشطة: يعرف النشاط على أنه مجموعة المهام المتجانسة التي يقوم بها شخص أو مجموعة أشخاص أو آلة أو مجموعة آلات.

● تحديد تكلفة الأنشطة: تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج التي يمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقة المتاحة للأنشطة.⁽¹⁾

● مسببات الأنشطة: يعمل مبدأ مسبب النشاط في مكان وحدة العمل المعروفة ويمكن تعريفه بأنه: "وسيلة بين تكلفة النشاط والمخرجات أو المنتجات، وبالتالي فهو مقياس كمي".⁽²⁾

● تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات: في هذه المرحلة نقوم بتحديد سعر التكلفة وذلك بقيمة تكلفة النشاط على عدد مولدات التكاليف لفترة معينة نتحصل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي، أي نقوم بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية وذلك من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة وسير هذه الوحدة بين الأنشطة من بداية تصنيعها إلى أن تصبح وحدة تامة.

● تخصيص الموارد: إن الشعار العملي المطبق الذي يلخص فلسفة طريقة التكاليف على أساس الأنشطة هو أنها تستهلك الموارد والمنتجات والنشاطات، وبهذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الأعباء غير المباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات إلى منطق استهلاك الموارد من طرف النشاطات على أسس أكثر دقة.

⁽¹⁾ هاشم أحمد عطية، محاسبة تكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص(28).

⁽²⁾ أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص(79).

المطلب الثاني: التحليل المالي

يشهد العصر الحديث العديد من التطورات في العوامل والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والتي أدت إلى تزايد أهمية المعلومات المحاسبية التي تشكل العصب الحيوي في عملية اتخاذ القرارات، ولغرض الإفصاح عن قيمة المعلومات المحتوات في القوائم المالية كان لابد من ظهور ما يعرف اليوم بالتحليل المالي.

أولاً: مفهوم التحليل المالي:

1. تعريف التحليل المالي: يعرف التحليل المالي على أنه: "هو العملية التي تقتضي التحليل والتفسير للكشوفات والبيانات المالية، كما يمكن اعتماده كأساس في اتخاذ القرارات المالية، فهناك عدد كبير من المستفيدين منه مثل الإدارة، المالكون، الدائنون، وغيرهم إلا أن الإدارة هي المستفيد الأساسي من التحليل المالي".⁽¹⁾

مما سبق يمكن تعريف التحليل المالي على أنه: عبارة عن معالجة المؤسسة للبيانات المالية المتاحة بهدف الحصول على معلومات تستعمل في عملية اتخاذ القرارات، وتقييم أداء المؤسسات في الماضي والتخطيط للحاضر والتنبؤ بمستقبل المؤسسة.

2. أهمية وأهداف التحليل المالي:

1.2. أهمية التحليل المالي: يعتبر التحليل المالي أداة هامة للرقابة على أداء المؤسسة الاقتصادية، حيث يستخدم لإظهار مناطق الخلل وتحديد نقاط الضعف، ومن ثم يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الهامة في الوقت المناسب، وبصورة عامة فإن أهمية التحليل المالي تتمثل في⁽²⁾:

أ. أداة رقابية فعالة وهي أشبه بجهاز الإنذار المبكر والحارس الأمين للمؤسسة لاسيما إذا استخدم بفعالية.

ب. يمكن استخدامه في تقييم الجدوى الاقتصادية لإقامة المشاريع وتقييم الأداء المالي.

ج. أداة من أدوات التخطيط حيث أنه يساعد في التوقع والتنبؤ بمستقبل المؤسسة.

د. أداة من أدوات اتخاذ القرارات المصيرية لاسيما ما يخص قرارات الاندماج والتوسع والتحديد.

2.2. أهداف التحليل المالي: تعتبر نتائج التحليل المالي من أهم الأسس التي يستند عليها في اتخاذ القرارات والحكم على مدى كفاءة الإدارة وقدرتها على تحقيق الاستثمار الأفضل للموارد، وعليه تنحصر أهداف التحليل المالي في النقاط التالية⁽³⁾:

أ. تقييم الوضع المالي والنقدي والتنبؤ باحتمالات الفشل التي تواجه المؤسسة.

ب. تقييم نتائج قرارات الاستثمار والتمويل.

ج. الاستفادة من نتائج التحليل المالي لإعداد الموازنات والخطط المستقبلية.

د. تحديد الفرص المتاحة أمام المؤسسة والتي يمكن استثمارها.

⁽¹⁾ محمد علي إبراهيم، الإدارة المالية الحديثة، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص(73).

⁽²⁾ وليد الحياي، الاتجاهات المعاصرة في التحليل المالي، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص(24).

⁽³⁾ أرشد فؤاد التميمي، عدنان تايه النعيمي، التحليل والتخطيط المالي (اتجاهات معاصرة)، دار البيازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص(21).

هـ .مساعدة ادارة المؤسسة في التخطيط واتخاذ القرارات المناسبة بما يتلاءم وأهداف المؤسسة.

و .تحديد قدرة المؤسسة على الاقتراض وخدمة ديونها من الفوائد.⁽¹⁾

ثانيا: الجهات المستفيدة من التحليل المالي:

تعدد الجهات المستفيدة من التحليل المالي وتسعى كل جهة منها إلى الحصول على إجابات ملائمة حول مجموعة الأسئلة التي تهم مصالحها، وعلى المحلل المالي مراعاة متطلبات الجهات المستفيدة وكفاءتها، فمنها ما هو على قدر كبير من المعرفة ويحتاج إلى حقائق عامة سهلة الفهم خالية من التعهدات العلمية المتخصصة.⁽²⁾ ويمكن إبراز الأطراف المستفيدة من التحليل المالي فيما يلي⁽³⁾:

1. إدارة المؤسسة: إذ يظهر التحليل المالي مدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها وقدرتها على تحقيق مصلحة المالكين والمساهمين وكسب ثقة ذوي المصالح المشتركة لتحديد موقفها الاستراتيجي.

2. المالكين والمساهمين: في ظل فصل الملكية عن الإدارة لاسيما في مؤسسات المساهمة الكبيرة، فإن الحاجة إلى نتائج التحليل المالي مسألة في غاية الأهمية تكمن في قدرة الإدارة على تحقيق مصالح المالكين والمساهمين في إطار تعظيم ثروتهم.

3. المستثمرون والدائنون: إذ تتم الاستفادة من نتائج التحليل المالي من خلال قدرة الإدارة على تحقيق القدرة الإيرادية ونصيب السهم الواحد والأرباح الموزعة، أما بالنسبة للدائنون التحقق من قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها المالية (الدين الأصلي وفوائده).

4. هيئة الأوراق المالية: لمعرفة المعلومات عن المؤسسات ومدى مساهمتها في دعم الشفافية والإفصاح عن المعلومات لضمان المساهمة في كفاءة السوق المالية.

5. الغرف التجارية والصناعية: للتحقق من مدى مساهمة المؤسسات في تفعيل مؤشرات الاقتصاد الوطني.

6. الأجهزة الضريبية: لأغراض تطبيق التشريعات الضريبية.

7. البنوك وغيرها من المؤسسات المالية: بهدف تقدير الجدارة الائتمانية وقرار منح الائتمان.

ثالثا: أنواع التحليل المالي:

يستخدم المحللون الماليون نوعين من التحليل المالي، الأول يسمى بتحليل الاتجاهات (التحليل الأفقي) والثاني يسمى التحليل المالي بالنسب كما يلي⁽⁴⁾:

1. تحليل الاتجاهات: يلجأ المحللون الماليون إليه لدراسة حركة الحساب أو النسبة المالية على مدى عدة فترات مالية، وذلك للتعرف على مقدار واتجاه التغير الحادث في حركة الحساب، أو النسبة على مدار الفترة الزمنية مجال

⁽¹⁾ فيصل جميل السعيدة، نضال عبد الله فريد، الملخص الوجيز للإدارة والتحليل المالي، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص(110).

⁽²⁾ محمد سعيد عبد الهادي، الإدارة المالية (الاستثمار والتمويل- التحليل المالي والأسواق المالية الدولية)، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص(90).

⁽³⁾ أرشد فؤاد التميمي، عدنان تايه النعيمي، مرجع سبق ذكره، ص(31).

⁽⁴⁾ فهمي مصطفى الشيخ، التحليل المالي، ط1، SME Financial، فلسطين، 2008، ص(5-8).

المقارنة ما يوفر للتحليل المالي سمة الدينامكية التي يسعى إليها المحلل المالي، والتي تمكنه من تكوين صورة دقيقة عن واقع وحالة المؤسسة وعن اتجاهاتها المستقبلية، ويتخذ تحليل الاتجاهات شكل التحليل المالي الأفقي للقوائم المالية على مدار عدة فترات مالية، ليتم بعد ذلك اظهار قيم كل بند من بنود القوائم المالية في الفترات التالية على شكل نسبة مئوية من قيمته في سنة الأساس.

2. التحليل المالي بالنسب: يعتبر هذا التحليل مرادفاً للتحليل الرأسي، إذ تتم مقارنة الأرقام في القوائم المالية للفترة المالية نفسها، ويمكن لهذه المقارنة أن تتم بين بند معين كالمخزون السلعي بالقيمة الإجمالية للبند الذي ينتمي إليه الحساب وهو بند الأصول المتداولة ليظهر نتيجة المقارنة على شكل نسبة مئوية، كما يمكن أن تتم المقارنة بين رقمين يرتبطان معاً بعلاقة سببية، وتكون حصيلة المقارنة نسبة مالية كنسبة التداول التي تشتق من خلال مقارنة قيمة الأصول المتداولة في نهاية الفترة المالية نفسها.

وبموجب العلاقة السببية القائمة بين حسابات أو بنود القوائم المالية، يمكن اشتقاق عدد كبير من النسب المالية التي يمكن للمحللين استخدامها كمؤشرات في تقييم الأداء المالي للمؤسسات وأوجه نشاطاتها المختلفة ويمكن تقسيم هذه النسب إلى:

1.2. نسب التمويل.

2.2. نسب السيولة.

3.2. نسب المديونية.

4.2. نسب المردودية (الربحية).

5.2. نسب النشاط.

وسيتم التطرق إلى مختلف النسب السابقة والإمام بمختلف تفاصيلها في الفصل الثاني.

المطلب الثالث: نظام المعلومات والموازنات التقديرية

احتلت وظيفة مراقبة التسيير مكانة هامة في المؤسسات الاقتصادية باعتبارها وظيفة حيوية وبناءة تهدف إلى تحقيق التسيير الحسن للمؤسسة، ومتابعة الأداء على كافة المستويات والأنشطة والوظائف، وذلك باستخدام أدوات معلوماتية، تخطيطية ورقابية تمكنها من قراءة التطورات والأحداث المستقبلية، ومن بين أهم هذه الأدوات نظام المعلومات والموازنات التقديرية.

أولاً: نظام المعلومات:

1. تعريف نظام المعلومات:

يعرف نظام المعلومات على أنه: "هو البيئة التي تحتوي على عدد من العناصر التي تتفاعل فيما بينها ومع محيطها، بهدف جمع البيانات ومعالجتها حاسوبياً وإنتاج وبث المعلومات لمن يحتاجها لصناعة القرارات".⁽¹⁾ مما سبق يمكن تعريف نظام المعلومات على أنه هيكل متكامل داخل المؤسسة، يقوم باستخدام الموارد المتاحة والأجزاء الأخرى لتحويل البيانات الاقتصادية إلى معلومات محاسبية بهدف إشباع احتياجات المستخدمين المختلفين من المعلومات، ويتكون هيكل نظام المعلومات المحاسبي من مدخلات النظام وعملياته ومخرجاته.

2. عناصر نظام المعلومات:

يتكون نظام المعلومات من عدة مكونات وأنشطة منها⁽²⁾:

1.2. المدخلات/البيانات: تتضمن تجميع العناصر أو الأجزاء معا وإعدادها لكي تدخل النظام لمعالجتها ولا بد من التأكد أن البيانات خالية من الأخطاء قبل معالجتها.

2.2. المعالجة: هي المهمة التي يتم من خلالها تحول المدخلات الخام إلى مخرجات ذات شكل له معنى، حيث تنظم هذه النشاطات وتحلل وتعالج البيانات حتى تعمل على تحويل البيانات إلى معلومات للمستخدم.

3.2. المخرجات/المعلومات: تتضمن العناصر المخرجة نتيجة المعالجة، علماً أن هدف نظام المعلومات هو إنتاج المعلومات المناسبة للمستخدم والتي قد تتضمن رسائل أو تقارير أو رسوم.

4.2. التغذية العكسية والرقابة: يكون مفهوم النظام أكثر فائدة عند تضمينه نشاطات التغذية العكسية والرقابة، وعندها يسمى نظام الضبط إذ يصبح لها نظام تنظيم أو مراقبة ذاتية.

5.2. البيئة: إن المؤسسة هي نظام مفتوح وقابل للتكيف لذلك فهو نظام يتقاسم المدخلات والمخرجات مع الأنظمة الأخرى في البيئة حيث أنهم يتفاعلون مع المؤسسة ويؤثرون فيها.

3. مكونات نظام المعلومات: يشتمل نظام المعلومات على العديد من المكونات وهي⁽³⁾:

1.3. المؤسسة: ويعنى بها التنظيم الذي يتبنى بناء نظام المعلومات، حيث أن أهداف المؤسسة وطبيعة عملها وبيئتها الخارجية وثقافتها كلها تمثل عنصراً مهماً من عناصر نظام المعلومات.

⁽¹⁾ عماد عبد الوهاب الصياغ، نظم المعلومات ماهيتها ومكوناتها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص(11).

⁽²⁾ فايز جمعة صالح النجار، نظم المعلومات الإدارية، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص(24).

⁽³⁾ علاء الدين عبد القادر الخبائي، عامر إبراهيم قنديلجي، نظم المعلومات الإدارية، ط4، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص(46).

3.2. القوى والعناصر البشرية: المؤهلة والمدربة لتنفيذ النشاطات المختلفة والتي تكون عادة بمستويات وكفاءات مختلفة، حسب طبيعة النظام ووظائفه .

3.3. التكنولوجيا المستخدمة: كالأجهزة والمكونات المادية بمختلف أنواعها، حواسيب، معدات اتصال... الخ، والتي تشتمل على مختلف أنواع البرمجيات وخاصة التطبيقية المطلوبة لمعالجة البيانات وتخزينها واسترجاع معلوماتها.

3.4. البيانات والمعلومات: تمثل مدخلات النظام حيث تكون متوفرة في مصادر المعلومات الورقية منها أو الإلكترونية حيث تقوم البرمجيات بمعالجتها وتخزينها وتأمين استرجاعها.

ثانيا: الموازنات التقديرية:

1. تعريف الموازنات التقديرية: تعددت التعاريف التي تناولت الموازنة التقديرية بتعدد وجهات نظر رجال الأعمال الاقتصاديين حيث تعرف على أنها: "الأداة التخطيطية ذات التوجه المستقبلي تهدف المؤسسات من خلالها إلى التنبؤ بمستوى النشاط الممكن تحقيقه، والنتائج المالية الممكن الوصول إليها عند مستوى النشاط المستقبلي المتوقع".⁽¹⁾

من خلال ما سبق يمكن القول أن الموازنة التقديرية هي أداة تعبر بها المؤسسة عن خططها وبرامجها المستقبلية في شكل أرقام كما ونقدا، حيث تعكس الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها مع الأخذ بعين الاعتبار ما هو متاح لديها من إمكانيات مالية، مادية، تقنية وبشرية وما هو محيط بها من ظروف خارجية.

2. وظائف الموازنات التقديرية: يهتم المحللون بإعداد الموازنات التقديرية بقدر لا يقل عن اهتمامهم بالقوائم المالية، حيث يسعى نظام الموازنات أساسا إلى ضبط السير الحسن لمختلف نشاطات المؤسسة لتحقيق أفضل مستوى من الأداء، وعموما يمكن حصر وظائف الموازنات التقديرية في النقاط التالية:

2.1. التخطيط: تعد الموازنة وثيقة شاملة تسطر بوضوح ما تنوي المؤسسة القيام به لفترة زمنية (عادة سنة)، كما تساعد في تخطيط الاحتياجات النقدية في الأجل القصير وذلك من خلال التخطيط لاستثمار الفائض النقدي أو التخطيط لتدبير العجز في النقدية.⁽²⁾

2.2. التنسيق: تعد الموازنات أداة ربط بين مختلف الأنشطة والمراكز والأقسام، سواء في مرحلة الإعداد أو التنفيذ أو المراجعة بحيث لا يتم إعداد موازنة بمعزل عن الموازنات الأخرى، ويتم ربط القرارات ببعضها البعض، كما تساهم في تدعيم الاتصال بين العديد من المستويات.⁽³⁾

2.3. التحفيز: تصبح الموازنة التقديرية فعالة في حالة ما شارك جميع المعنيين بالمؤسسة في إعدادها وتنمي هذه المشاركة العلاقة بين مختلف المستويات، كما تساهم في خلق دافع تحفيزي من خلال التواصل مع الإدارة العامة.

⁽¹⁾ مفلح عقل، مقدمة في الإدارة المالية، ط 1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص(278).

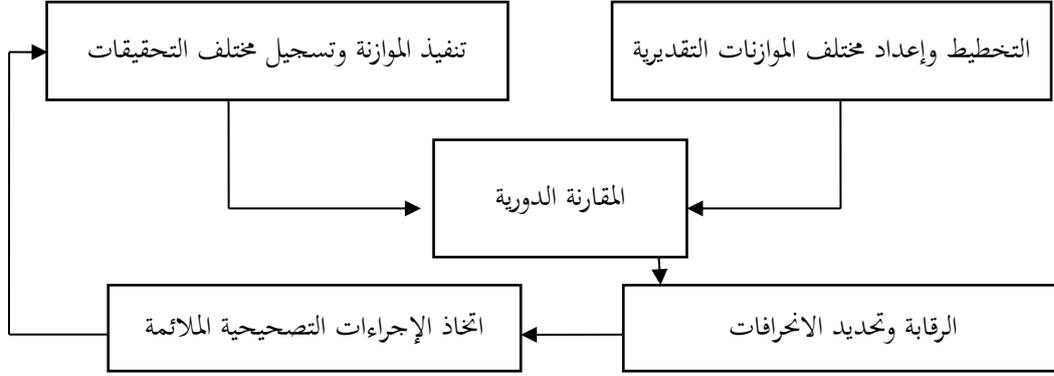
⁽²⁾ عبد الغفار حنفي، تقييم الأداء المالي ودراسات الجدوى، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص(156).

⁽³⁾ منيرة كسري، التحليل المالي والموازنات التقديرية كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص استراتيجية مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2011، ص(86).

4.2. الرقابة: من أدوار الموازنة هو استخدامها كأداة رقابية ولكي تأخذ عملية الرقابة ومتابعة الخطة مجراها فإن الافتراض القائم في الأساس هو أن إدارة المؤسسة قد وضعت بعين الاعتبار مقدما إعداد الموازنة التقديرية لتلائم الخطط، الأهداف والسياسات وفقا للإمكانيات المتاحة.⁽¹⁾

ويمكن إبراز الوظائف السابقة للموازنة التقديرية من خلال الشكل الموالي:

شكل رقم (02): وظائف الموازنة التقديرية:



Source: Claude Alazare, Sabine Sépari, **Contrôle de Gestion**, 5^{ème} édition, Dunod, France, 2001, p(75) .

3. مبادئ الموازنة التقديرية: تحكم الموازنة التقديرية جملة من المبادئ التي تزيد من فعاليتها كأداة للتسيير والرقابة، وكوسيلة تساعد المسؤولين على اتخاذ قرارات صائبة، ونذكر منها⁽²⁾:

3.1. مبدأ الشمولية: إن الموازنة التقديرية هي خطة جامعة لمختلف عمليات ونشاطات المؤسسة فهي تمتد لكل أقسام المؤسسة، فهي لا تخلو من بعض القيود التي على المسؤولين دراستها وتكييفها مع أهداف المؤسسة.

3.2. مبدأ التقدير: ذلك أن الموازنة هي خطة وأي خطة تبنى على التنبؤ، إذ أنها عبارة عن تقدير رقمي لأهم النشاطات المراد تنفيذها خلال فترة زمنية مستقبلية، فالتنبؤ هو الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها التقدير.

3.3. مبدأ التوقيت: عند إعداد الموازنة لا بد من مراعاة مبدأ التوقيت، حيث يتم تقسيم فترة الموازنة وهي عادة سنة إلى فترات جزئية سواء فصولا أو أشهراً، وتحدد الإشارة هنا إلى أن مبدأ التوقيت معناه توقيت العمليات خلال فترة الموازنة ومن بين هذه العمليات التوزيع الزمني لبرنامج الإنتاج، التدفقات النقدية... الخ.

3.4. مبدأ المرونة: تجد المؤسسة صعوبات خلال التنفيذ مما يعرقل تدفق الإنتاج وبالتالي المبيعات.

3.5. مبدأ ربط التقديرات بمراكز المسؤولية: يرتبط هذا المبدأ بمفهوم محاسبة المسؤوليات باعتبار أن الموازنة أداة فعالة للرقابة إذ أن بعد الكشف عن الأخطاء التي تضمنتها الموازنة فيجب أن تحدد الجهات المسؤولة عن هذه الأخطاء، وذلك بغرض سواء المكافئة في حالة نتائج ايجابية والعكس في حالة نتائج سلبية.

⁽¹⁾ خالد الراوي، يوسف سعادة، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص(193-194).

⁽²⁾ وهيبه بن زعيط، بحرية مواي، الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، بتاريخ 14-15 أبريل 2009، ص(107-108).

3.6. مبدأ قياس الأداء: إذ تعتبر الموازنة كمقياس أو كمؤشر لقياس الأداء، وكذا لقياس فعالية التسيير وهذا ما يعزز الالتزام بها كوسيلة رقابية وكمراجع للاسترشاد بها عند التنفيذ.

4. تصنيف الموازنات التقديرية: إن الموازنات هي نتائج خطط فرعية وسياسات تفصيلية تغطي مختلف أوجه النشاط في المؤسسة، وترمي إلى تحقيق غايات وأهداف مستقبلية في ضوء المتاح والمتوقع للمؤسسة من إمكانيات، حيث يمكن تقسيم الموازنات التقديرية على النحو التالي:

4.1. التقسيم على أساس الفترة الزمنية التي يشملها التحليل: تنقسم إلى⁽¹⁾:

أ. موازنة قصيرة الأجل: تغطي عادة فترة محاسبية واحدة أي تختص بتغطية نشاط المؤسسة لمدة سنة مقبلة، وتهدف إلى رسم برنامج عملها خلال الفترة والرقابة على تنفيذه أي تستخدم في هذه الحالة كأداة تخطيط ورقابة.
ب. موازنة طويلة الأجل: تغطي فترات زمنية طويلة تتراوح بين خمس وعشر سنوات، وتهدف إلى التنسيق بين الأهداف والإمكانيات في المستقبل في ضوء أهداف وإمكانيات الحاضر وعلى أساس التجارب والخبرات المكتسبة من الماضي، فكلما طالت فترة الموازنة زادت عوامل عدم التأكد وانخفضت دقة المعايير.

ج. الموازنة المستمرة: تغطي فترة زمنية بصفة مستمرة، فمثلا تضع المؤسسة موازنة لفترة ثلاث أشهر وكلما انقضى شهر يتم إعداد تقديرات أخرى لشهر آخر وبذلك تصبح لدينا بصورة مستمرة موازنة تقديرية لفترة ثلاثة أشهر، ويلجأ إلى هذا النوع من الموازنات عندما تكون عملية التنبؤ وقراءة المستقبل يشوبها الشك وعدم التأكد.

4.2. التقسيم على أساس معيار الثبات والمرونة: يمكن التمييز بين نوعين هما⁽²⁾:

أ. الموازنات الثابتة: تكون مبنية على أساس افتراض مستوى واحد من النشاط، وتستعمل في المؤسسات التي تنشط في محيط تستطيع أن تتنبأ بدقة وحجم نشاط الفترة القادمة.
ب. الموازنات المرنة والمتغيرة: الموازنات المرنة تعد على أساس تعدد الأسعار بينما الموازنات المتغيرة تعد على أساس عدة مستويات من النشاط.

4.3. التقسيم على أساس طبيعة عمليات النشاط: تنقسم الموازنات التقديرية وفق هذا المعيار إلى⁽³⁾:

أ. الموازنة التشغيلية: وتختص بتخطيط أنشطة العمليات التجارية في المشروع وتتناول جميع جوانب هذه الأنشطة من حيث الموارد الناتجة والمتاحة والاستخدامات اللازمة لها ومن ثم الرقابة على هذه الأنشطة.
ب. الموازنة المالية: وتتضمن كل خطط التمويل المتعلقة بالموازنة التشغيلية بالإضافة إلى ذلك فهي تختص بالتخطيط والإنفاق في المشاريع الاستثمارية التي ترغب المؤسسة بالقيام بها، كبناء مصنع جديد أو توسيع المصنع القديم.

4.5. التقسيم على أساس طبيعة النشاط والفعاليات: يمكن التمييز بين نوعين هما⁽⁴⁾:

⁽¹⁾ صالح خالص صافي، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص (25-26).

⁽²⁾ محمد فركوس، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص(8).

⁽³⁾ المرجع نفسه، ص(9).

⁽⁴⁾ خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية للنشر، بدون بلد نشر، 2006، ص(141).

أ. موازنة المسؤوليات: هي عبارة عن موازنات فرعية يتم إعدادها على أساس مركز مسؤولية التنفيذ، بحيث يكون شخص أو مجموعة من الأشخاص مسؤولين عن جزء من الموازنات على حسب مجال نشاطهم مثل: موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج... الخ.

ب. الموازنة الشاملة: وتمثل الإطار العام الذي تستقر فيه بقية الموازنات الفرعية الخاصة بالأقسام المتنوعة للمؤسسة ومراكز مسؤولياتها، حيث يتم تنسيق أهداف الموازنات الجزئية مع الأهداف العامة للمؤسسة ومنها: الميزانية المالية التقديرية وجدول حسابات النتائج التقديرية.

5. مراحل إعداد الموازنة التقديرية: تتمثل أهم المراحل التي يمر بها إعداد الموازنات فيما يلي⁽¹⁾:

1.5. تكوين لجنة إعداد الموازنة التقديرية: تضم عددا من الأعضاء الذين يشتركون في إدارة المؤسسة بما يضمن مشاركة جميع المستويات في إعدادها ومتابعة تنفيذها لتعرض في النهاية على مجلس الإدارة بغرض المصادقة عليها.

2.5. تحديد فترة الموازنة التقديرية: ليست هناك قواعد معينة لتحديد الفترة التي توضع فيها الموازنة التقديرية غير أن العادة جرت على إعدادها على أساس سنوي مع ذلك فإن ظروف العمل في بعض الصناعات قد تستوجب إعداد هذه الموازنات في مدة أقصر أو أطول، غير أن إعدادها لفترة طويلة يضعف من القدرة على التنبؤ.

3.5. تحديد السياسة العامة للمؤسسة: تتمثل في إعلان وتوضيح الخطوط الرئيسية لنشاط المؤسسة، ويتم تحديد هذه الخطوط على أساس التنبؤ بالمبيعات، مع مراعاة التغيرات على مستويات الأسعار والكميات.

4.5. إعداد التقديرات: يتم إعداد التقديرات بإحدى الطريقتين التاليتين:

أ. التنبؤ الداخلي: يعتمد على تجميع آراء المسؤولين حول الأوضاع الداخلية للمؤسسة فيما يتعلق بالطاقة الإنتاجية، التمويلية والبشرية.

ب. التنبؤ الاحصائي: يتطلب هذا الأخير بعض المعطيات التاريخية لإعداد التقديرات المستقبلية، ومن أهم الطرق المستعملة في هذا الصدد السلاسل الزمنية.

5.5. المراجعة والتنسيق: بعد أن تتم التقديرات اللازمة يتم تسليمها إلى مجلس الإدارة بعد مراجعتها في كل المستويات الإدارية فإما أن يتم المصادقة عليها أو تعديلها.

6.5. المصادقة النهائية: بعد إجراء التعديلات الضرورية يعرض مشروع الموازنة التقديرية في شكلها النهائي على مجلس الإدارة للمصادقة عليه.

7.5. تنفيذ الموازنات التقديرية: يعني ذلك شروع كل قسم من أقسام المؤسسة في تطبيق خطة وبرامج عمله إلى أن تصل إلى مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج التقديرية على مستوى كل موازنة جزئية.

8.5. اتخاذ الإجراءات التصحيحية: أي البحث في أسباب ونوع الانحرافات وتحليلها ومن ثم إعداد تقارير المتابعة.

6. إعداد الموازنات التقديرية: يعتبر مبدأ الشمولية من بين المبادئ الهامة التي تحكم نظام الموازنة التقديرية، ذلك أن هذه الأخيرة هي خطة جامعة لمختلف عمليات ونشاطات المؤسسة، وهذا يعني أنها ستشمل بالضرورة نشاط المؤسسة الاستغلالي القصير الأجل والنشاط الاستثماري الطويل الأجل.

⁽¹⁾ فريد شناف، مدخل للموازنات التقديرية للإنتاج، دار المحمدية، الجزائر، 2002، ص(24-27).

1.6. إعداد الموازنات التقديرية الفرعية (الاستغلالية): تتمثل في:

أ. الموازنة التقديرية للمبيعات: إن أول ما تقوم به إدارة المؤسسة هو إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات لأنها تعتبر الأساس الذي يستند عليه إعداد الموازنات الأخرى (إنتاج، مشتريات، استثمارات... الخ)، ونجاح نظام الموازنات 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.⁽¹⁾

ب. مراحل إعداد موازنة المبيعات: إن تقدير المبيعات يعتمد على ثلاث مراحل رئيسية وهي⁽²⁾:

- تقدير السوق من خلال تقدير النمو الاجمالي للسوق.

- تحديد النصيب العادي للمؤسسة في هذا السوق، مع الأخذ بالوضعية الحالية وكذا نمو السوق والمنافسة.

- تحديد النصيب الذي ترغب المؤسسة في الحصول عليه بالأخذ بعين الاعتبار المحددات التالية: القدرة الإنتاجية للمؤسسة وقدرة السوق على الاستيعاب.

ج. أساليب وطرق التنبؤ بالمبيعات: يمكن حصر أهم طرق التنبؤ بالمبيعات فيما يلي⁽³⁾:

- طرق كيفية: وتتمثل في:

● دراسة المؤشرات الاقتصادية العامة: من خلال تحليل وتبيان أثرها على المبيعات في المدى القصير والطويل ومنها سياسة الاستثمار، الاستهلاك، الادخار... الخ.

● طريقة جمع تقديرات وكلاء و مندوبي البيع: يقوم رجال البيع في مختلف المناطق بتقدير المبيعات لكل منتج حسب الزبائن ويعتمدون في ذلك على خبراتهم واتصالاتهم بالزبائن.

● اللجنة الاستشارية: تقوم هذه الطريقة على أساس التقديرات الفردية التي تعدها مجموعة من الخبراء الاقتصاديين، وبعد مناقشتها يتفقون على تقديرات معينة.

● طريقة دلفي: تقوم على أساس إرسال استقصاءات إلى مجموعة من الخبراء للإجابة عليها.

- الطرق الكمية: يمكننا القول بأن النماذج الرياضية تعتبر أدق الطرق للتنبؤ بالمبيعات التقديرية وفيما يلي سيتم عرض بعض الأساليب الرياضية المستخدمة في تقدير المبيعات:

● تحليل السلاسل الزمنية: تعتمد هذه الطريقة على تحديد الاتجاه العام باستخدام طريقة المربعات الصغرى باعتبارها أشهر طريقة لتحديد معادلة خط الاتجاه العام للمبيعات (معادلة خط المستقيم)، حيث تتمثل الصيغة

$$\hat{Y} = ax + b$$

الرياضية له في المعادلة التالية:

حيث أن:

\hat{Y} : مبيعات تقديرية.

X: الفترة الزمنية المرغوب تقدير مبيعاتها.

(1) محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص(22).

(2) منيرة كسري، مرجع سبق ذكره، ص(95-96).

(3) محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص(23-31).

a: معامل الانحراف لخط الاتجاه العام، واقتصاديا تمثل الزيادة السنوية المتوقعة في المبيعات.

b: ثابت جبري يتم تقديره.

والمطلوب هو إيجاد قيمة المعلمتين a و b حيث يمكن حسابهما عن طريق المعادلتين التاليتين:

$$a = \bar{y} - b \bar{x}$$

$$b = \frac{\sum xy - n\bar{x}\bar{y}}{\sum x^2 - n\bar{x}^2}$$

$$\bar{x} = \frac{\sum x}{n} , \quad \bar{y} = \frac{\sum y}{n} \quad \text{حيث أن:}$$

- معامل الارتباط: يستخدم معامل الارتباط الذي يحدد قوة الارتباط بين المبيعات و متغير آخر أو متغيرات أخرى في التنبؤ بكمية المبيعات المتوقعة، ويرمز لمعامل الارتباط بالرمز (r) وبحسب وفق العلاقة التالية:

$$r = \frac{n \sum xy - (\sum x)(\sum y)}{\sqrt{n \sum x^2 - (\sum x)^2} \sqrt{n \sum y^2 - (\sum y)^2}}$$

مع الملاحظة أن معامل الارتباط يكون محصورا بين (-1) و (+1) والتي تبين قوة الارتباط بين المتغيرين.

- طريقة المتوسطات المتحركة: تستعمل هذه الطريقة للتخلص من التقلبات التي تشتمل عليها السلسلة الزمنية وتستعمل كذلك في حالة التقلبات الدورية والتقلبات الفصلية.
- تحديد أسعار المبيعات التقديرية: وذلك من خلال العلاقة التالية⁽¹⁾:

$$\text{رقم الأعمال التقديري} = \text{الكمية التقديرية (المبرمجة)} \times \text{سعر البيع}$$

إن عملية تحديد أسعار البيع تتأثر بعدة عوامل أولها العرض والطلب على السلعة، طبيعة المنافسة السائدة ومدى توفر السلع البديلة بالإضافة إلى أذواق المستهلكين ومقدار مداخيلهم.

د. الموازنة التقديرية للاستثمار: تشمل هذه الموازنة التخطيط طويل المدى لكل ما يتعلق بالدورة الاستثمارية بحيث يقتضي ذلك تقدير كل من نفقات الاستثمار، وتقدير إيراداته المستقبلية بالاعتماد على جملة من المعايير من أجل المفاضلة بين المشاريع الاستثمارية المطروحة واختيار أنسبها، إذ يمكن تقسيم هذه المعايير إلى مجموعتين⁽²⁾:

- المعايير التي لا تأخذ بعين الاعتبار القيمة الحالية للنقود: ومنها: فترة الاسترداد، معدل العائد المتوسط.

- المعايير التي تأخذ بعين الاعتبار القيمة الحالية للنقود: ومنها: القيمة الحالية الصافية، معدل العائد الداخلي، مؤشر الربحية.

⁽¹⁾ منيرة كسري، مرجع سبق ذكره، ص(96).

⁽²⁾ بحرية مواي، وهيبه بن زعيط، مرجع سبق ذكره، ص(109).

هـ .مراحل إعداد موازنة الاستثمار: على خلاف الموازنات الأخرى فإن موازنة الاستثمارات يجب أن يتم تقسيمها على فترات شهرية، وعادة يمر إعدادها بثلاث مراحل هي⁽¹⁾:

- مرحلة التعهد: وهنا يجب تقدير النقص في الخزينة.

- مرحلة الدفع: وهنا دفع القيمة عند الطلب كضمان في انتظار الاستلام النهائي.

- مرحلة الاستلام: وهي فترة الاستلام النهائي والتشغيل أو استعمال الاستثمار.

و .الموازنة التقديرية للإنتاج: تعرف الموازنة التقديرية للإنتاج بأنها خطة تحدد كمية الإنتاج اللازمة خلال الفترة القادمة لمقابلة المبيعات المتوقعة والاحتياجات من مخزون المنتجات التامة الصنع، وتعتبر الأساس الذي يستخدم لتخطيط الإنتاج خلال الفترة القادمة لضمان عدم إنتاج كميات تزيد عن حاجة المبيعات والمخزون أو تعرض المؤسسة لخطر ضياع الصفقات بسبب عدم توافر الإنتاج.⁽²⁾

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى وجود حالتين تتعلق الأولى بنظام الإنتاج بالطلبات بحيث يصعب التنبؤ بالمبيعات المستقبلية في هذا النظام، وبالتالي يكون من الصعب إنتاج كميات مقدما قبل الحصول على الطلبات، وتتعلق الحالة الثانية بنظام الإنتاج المستمر الذي يعتمد على التخزين بكميات كبيرة لمواجهة الطلب، وفي هذا النظام يحدد برنامج الإنتاج وفق العلاقة التالية⁽³⁾:

$$\text{الإنتاج التقديري} = \text{المبيعات التقديرية} + \text{مخزون آخر مدة} - \text{مخزون أول المدة}$$

وبعد تحديد مستوى الإنتاج تأتي مرحلة معرفة مختلف القيود الإنتاجية ومحاولة تحديد الكميات المثلى من المنتجات والتي تؤدي إلى تعظيم الربح خلال فترة الموازنة وهذا معناه الأخذ بعين الاعتبار المبيعات المقدرة، وتستعمل البرمجة الخطية (الطريقة البيانية) في تحديد الحجم الأمثل من الإنتاج في ظل الموارد المتاحة.

يتطلب إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج إعداد موازنات أخرى وهي موازنة المواد الأولية وموازنة اليد العاملة المباشرة، بحيث تقتضي الأولى تقدير كميات وأسعار المواد الأولية اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج كما تهدف إلى تحقيق الرقابة على المواد، أما الثانية فهي تتعلق بتقدير الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج، حيث يتطلب هذا تحديد حجم الساعات المنتجة والعاطلة إن أمكن، وتتعلق الموازنة الثالثة بتقدير المصاريف الصناعية الغير مباشرة كالإهلاكات، الصيانة، الإيجار وغيرها من المصاريف التي تمكن من تحسين الإنتاج.⁽⁴⁾

ز .الموازنة التقديرية للتموينات: هدفها هو ضمان أن الكمية التي يحتاجها تنفيذ برنامج الإنتاج سيتم شرائها بالكميات، الأسعار، الجودة وفي الوقت المناسب، والأهم في هذه الموازنة هو التحكم في التكاليف المتعلقة بتسيير المخزون، فالتقدير الجيد لهذه التكاليف سيعود على المؤسسة بفوائد كثيرة.

(1) منيرة كسري، مرجع سبق ذكره، ص(97).

(2) فريد شناف، مرجع سبق ذكره، ص(37-38).

(3) محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص(95).

(4) بحرية مواي، وهيبه بن زعيط، مرجع سبق ذكره، ص(108-109).

وتقتضي الموازنة التقديرية للتموينات تقدير الحجم الأمثل للطلبية وذلك عن طريق نموذج وليسن (Wilson) وتحديد الحد الأدنى والأعلى للمخزون لتقدير نقطة إعادة الطلب، تقدير مخزون الأمان... الخ، ذلك أن زيادة حجم المخزون عن الحجم الأمثل يترتب عليه تكاليف كثيرة منها⁽¹⁾:

- ارتفاع أعباء التخزين مثل أعباء التأمينات على المخزون.
- ضياع فرصة بديلة نظرا لتجميد الأموال في المخزون.
- ارتفاع التكاليف الادارية المتعلقة بتسيير المخزون مثل تكاليف الاحتفاظ.

ح. مراحل إعداد موازنة التموين: إن تكوين موازنة التموين يركز على مرحلتين هما⁽²⁾:

- إعداد برنامج التموين: وهنا يجب تقدير الكميات المستهلكة تماشيا مع تقديرات المبيعات والكميات للطلب وتواريخ تسليم الطلبات.
- إعداد الموازنة: وهنا يجب إعطاء قيمة نقدية لبرنامج التموين من خلال تحويل الكميات إلى مبالغ في نطاق الموازنات، حيث تضم موازنة التموين كل من موازنتي المخزون والمشتريات كما يلي:

- موازنة المخزون: ويتم إعدادها من خلال:
- تحديد مستويات المخزون: ونذكر منها: المخزون الأقصى، المخزون الأدنى، المخزون المتوسط، مخزون الأمان مخزون الإنذار.
- تحديد الكمية الاقتصادية: إن التموين يمكن من تقليل تكاليف الاستثمار في المخزون تكاليف الحيازة، تكاليف النفاذ... الخ.

ولتحديد أعلى طلبية مع أقل تكاليف، اقترح (Wilson) المعادلة التالية:

$$Q_0 = \sqrt{2dc/ps}$$

حيث أن: Q_0 : أعلى كمية، D : استهلاك سنوي، C : تكاليف إجراء الطلبية، P : سعر الشراء الوحدوي، S : معدل الحيازة.

- موازنة المشتريات: إن تقييم برنامج المشتريات يكون بتكلفة الشراء التقديرية وهناك العديد من الأسس المستعملة في إعادة تقييمها.

2.6. إعداد الموازنات التقديرية الشاملة: إن تجميع الموازنات التقديرية السابقة الذكر سواء الاستغلالية أو الاستثمارية يعطينا نظرة شاملة على الأداء والنشاط المستقبلي، وذلك من خلال الموازنة التقديرية النقدية.

⁽¹⁾ المرجع نفسه، ص(109).

⁽²⁾ منيرة كسري، مرجع سبق ذكره، ص(99-100).

أ. الموازنة التقديرية النقدية: هي عبارة عن توقع مبني على أسس سليمة ومنطقية لكمية ومواعيد المقبوضات والمدفوعات النقدية المتوقعة للمؤسسة خلال فترة زمنية مستقبلية معينة، وعادة يتحكم في تحديد الفترة التي تعد فيها الموازنة النقدية ما يلي⁽¹⁾:

- طبيعة عمل المشروع (موسمي أو منتظم على مدار السنة).

- الفترة التي يمكن الحصول على بيانات دقيقة عنها.

وعليه فالموازنة التقديرية النقدية تمثل أداة هامة في يد المدير المالي، كونها تظهر حاجة المؤسسة إلى السيولة

شهرياً، أسبوعياً، وأحياناً يومياً، وهذا يعني أن هذه الموازنة تمكن من توقيت الحصول على الأموال المطلوبة.

ب. أغراض الموازنة التقديرية النقدية: ونذكر منها⁽²⁾:

- التخطيط للاقتراض: عن طريق معرفة احتياجات المؤسسة من الأموال وتوقيتها والبحث عن مصادر التمويل.

- التخطيط لسداد القروض: عن طريق معرفة وضع السيولة في المؤسسة والمقدرة على السداد.

- التخطيط لغرض الدفع للمساهمين: إذ يتم التنسيق بين الأرباح المتوقعة توزيعها.

- التخطيط لأجل الاستخدام الفعال للنقدية: وذلك بتوجيه النقدية إلى أفضل استخدام يحقق أعلى عائد.

ج. مراحل إعداد الموازنة التقديرية النقدية: تتمثل في النقاط التالية⁽³⁾:

- المرحلة الأولى: تقدير المقبوضات النقدية المتوقعة خلال الفترة القادمة ومن أمثلتها المقبوضات من المبيعات

المتوقعة، المقبوضات المتوقعة من المدينين، القروض المتوقعة الحصول عليها... الخ.

- المرحلة الثانية: تقدير المدفوعات النقدية المتوقعة خلال الفترة القادمة، ومن أمثلتها المدفوعات عن المشتريات

المتوقعة، مدفوعات الضريبة المتوقعة، التوزيعات المتوقعة على المالكين... الخ.

- المرحلة الثالثة: استخراج صافي التدفق والذي يمثل فائض أو عجز الإيرادات النقدية المتوقعة عن المدفوعات، ويتم

تمويل العجز إما عن طريق زيادة رأس المال بطرح أسهم وبيعها أو عن طريق الاقتراض قصير أو طويل الأجل.

⁽¹⁾ محمد طنبيت، محمد عبيدات، الإدارة المالية في القطاع الخاص، ط1، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص(223).

⁽²⁾ هيثم محمد الزغي، مرجع سبق ذكره، ص(299).

⁽³⁾ محمد طنبيت، محمد عبيدات، مرجع سبق ذكره، ص(223-224).

المطلب الرابع: لوحة القيادة

إن التسيير الجيد للمؤسسة يستدعي أن يكون مسيروها ملمين بجميع المعلومات والمعطيات الداخلية والخارجية، حتى يتمكنوا من أخذ نظرة شاملة عن وضعيتها ومدى نجاعة أساليب التسيير فيها تبعاً للنتائج المحققة بها، والقيام بجمع هذه المعلومات في جداول وتمثيلات بيانية مختلفة لتشكيل لوحة القيادة التي أصبحت من أهم أدوات مراقبة التسيير واتخاذ القرار في المؤسسات الحديثة.

أولاً: مفهوم لوحة القيادة:

1. تعريف لوحة القيادة: تعرف لوحة القيادة على أنها: "تشخيص دائم في المؤسسة يركز على إبراز وضعيتها بصفة منتظمة ودورية، حيث تظهر المعلومات المتعلقة بالتسيير بواسطة نسب في جداول رقمية أو منحنيات أو رسوم بيانية، فلوحة القيادة في التسيير موجزة ومعبرة حيث يستطيع من خلالها المسير تقديم تسلسل الأحداث وإعادة فحص ومواجهة التوجهات وتصحيح القرارات".⁽¹⁾

ومنه يمكن القول أن لوحة القيادة هي عبارة عن نظام للمعلومات المحصلة من مصادر داخلية أو خارجية والمعروضة بشكل واضح، تحليلي وتركيبى تتعلق بجميع وظائف المؤسسة، ويكون هذا النظام شاملاً وسهل الاستعمال كما يسهل ممارسة المسؤوليات وكذلك اتخاذ القرارات.

2. خصائص لوحة القيادة: تتميز لوحة القيادة بمجموعة من الخصائص أهمها⁽²⁾:

1.2. تعتبر الخاصية الآنية (الفترة القصيرة) أهم ما يميز لوحة القيادة عن أدوات مراقبة التسيير.
2.2. تعتبر لوحة القيادة أداة للوصول إلى الأهداف المسطرة.

3.2. يجب أن تتلاءم لوحة القيادة مع تنظيم المؤسسة خاصة تقسيم المسؤوليات، وعليه لا بد أن تكون متلائمة مع المستوى السلمي للسلطة ومع وظيفة وأهداف كل مسؤول.

3. أهمية لوحة القيادة: إن للوحة القيادة أهمية خاصة، ويمكن إيضاح أهميتها في النقاط التالية⁽³⁾:

- 1.3. تعتبر وسيلة لمراقبة الإدارة وتحديد نقاط قوة وضعف المؤسسة .
- 2.3. وضع العناصر اللازمة للمراقبة وكشف الانحرافات وتقديم الإجراءات التصحيحية.
- 3.3. تعتبر وسيلة للتشخيص المالي للمؤسسة، تقييم أدائها والمساعدة على اتخاذ القرارات.
- 4.3. السماح بإعطاء وضعية الخزينة، متابعة تطور الهامش الإجمالي ومراقبة عتبة المردودية.

ثانياً: الوظائف الأساسية للوحة القيادة:

تتميز لوحة القيادة بقدرتها على القيام بعدة وظائف أساسية في المؤسسة نذكر منها:

(1) Gilbert Pillot, **Maitrise du Contrôle de Gestion**, 2^{ème} édition, Sedifor, France, 2006, p(110).

(2) ناصر دادي عدون وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص(40-41).

(3) ياحا عيسى، محاولة بناء لوحة القيادة المالية لمؤسسة صغيرة أو المتوسطة، الدورة التدريبية الدولية حول تمويل المشروعات الصغيرة والمتوسطة وتطوير دورها في الاقتصاديات المغاربية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، بتاريخ 25-28 ماي 2003، ص(2-3)، من الموقع:

1. أداة حوار واتصال: تسمح لوحات القيادة بعملية الحوار ما بين مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة، فمن خلالها يستطيع كل مسؤول أن يعلق على نتائجه ويشرح أسباب الانحرافات والإجراءات التي اتخذها .
 2. أداة لتحفيز ولتنمية مهارات المسؤولين: تعتبر مرآة تعكس أداء المسؤولين وتظهر قابليتهم على رفع التحديات التي واجهوها، فهي تحفزهم على التقدم نحو تحقيق الأهداف.
 3. أداة لقياس الأداء والمساعدة في اتخاذ القرارات: حيث تسمح بإظهار النتائج المالية والغير مالية ومقارنتها بالأهداف المحددة مما يسمح بقياس أداء المسؤولين، كما تعتبر أداة هامة تساعد المسؤولين على اتخاذ القرارات.
- ثالثا: أدوات لوحة القيادة:

باعتبار لوحة القيادة مجموعة من المؤشرات لا بد من معرفة الأدوات التي تبين هذه المؤشرات، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

1. النسب: هي علاقة بين عنصرين من عناصر البيئة في المؤسسة وهي الأكثر تعبيرا عن نشاطها ونتائجها في مختلف وظائفها، وترسل في شكل تقارير إلى المستويات العليا من أجل إعداد لوحة القيادة.⁽¹⁾
 2. التمثيل البياني: هي أداة أكثر سهولة للاستيعاب وأكثر تعبيرا عن حالة تطور المؤسسة، فالتمثيل البياني هو عبارة عن أشكال هندسية معبرة لبعض النسب أو الجداول غير أنه يكلف وقتا طويلا لإعداده، وهو الأمر الذي لا يتناسب مع ضرورة سرعة تقديم البيانات لاتخاذ الإجراءات التصحيحية في أقرب وقت ممكن.
 3. الجداول: هذه الأداة هي الأكثر استعمالا في لوحات القيادة، وغالبا ما تكون مصدر كل الأدوات الأخرى البيانية والهندسية، إذا هي عبارة عن ترتيب المعلومات في شكل أعمدة وصفوف تسمح بمقارنة المعلومات المختلفة، وبالتالي استخلاص الفروقات أو مقارنة بين السلاسل الزمنية أو مقارنة بين النسب المختلفة.
- رابعا: مراحل إعداد لوحة القيادة:

يمكن إبرازها على النحو التالي⁽²⁾:

1. تحديد مهام مراكز المسؤوليات: قبل إعداد أي مسؤول للوحة قيادة مركزه أو قسمه، لا بد أن يكون على دراية بمهامه التي تسمح له بتحديد أهدافه، فالدور التقييمي للوحة القيادة يستدعي تحديد أدق للمسؤوليات والمهام.
2. تحديد المعايير: إن تحديد العناصر الأساسية المعبرة عن الأهداف غير كاف لمراقبة وقيادة مركز المسؤولية، ولهذا لا بد من وضع معايير توضح طرق قياس وتحديد هذه العناصر.
3. اختيار المؤشرات: لقياس تطور المعايير المحددة للعناصر الأساسية لا بد من اختيار مؤشرات تخضع لمجموعة من الشروط من بينها: أن تكون هذه المؤشرات ثابتة على مدى الزمن، أن تكون معبرة وسهلة الاستعمال لمراقبة مراكز المسؤولية وأن تكون مختصرة وغير معقدة لاستعمالها بكل سهولة.

⁽¹⁾ زهية بوديار، شوقي جباري، لوحة القيادة كأسلوب فعال لاتخاذ القرار في المؤسسة، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول صنع القرار، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، بتاريخ 14-15 أفريل 2009، ص(7).

⁽²⁾ ناصر دادي عدون وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص(44).

خامسا: أنواع لوحة القيادة:

إن انتقال لوحة القيادة من وسيلة قياس إلى وسيلة إدارة أساسية تساعد في اتخاذ القرار وتوفير كافة المعلومات الضرورية بشكل يسمح بتصحيح وضبط القرارات المتخذة، جعل منها وسيلة قابلة للتطور بناء على الأبعاد التي أصبحت تتشكل منها، لذلك أصبح من الممكن الحديث على عدة أنواع من لوحات القيادة والتي تعبر عن تطور الدور الذي أصبحت تلعبه في نظام قيادة المؤسسة.

وعموما تتنوع لوحة القيادة حسب طبيعة المسؤوليات المتواجدة بالمؤسسة حيث يمكن إبرازها في النقاط التالية⁽¹⁾:

1. لوحة قيادة الاستغلال (الوظيفية): تصاغ بشكل يجعل منها وسيلة مساعدة لتقييم أداء وظيفة ما، حيث توفر المعلومات المباشرة والمفهومة في الظرف الزمني الملائم وتتكون من:
 - 1.1. لوحة القيادة المالية: تعتبر خلاصة رقمية لنشاطات المؤسسة حيث تبين الارتباط بين مختلف المصالح ومدى مساهمتهم في الأداء الكلي، واكتشاف التغيرات ودراسة أسبابها واتخاذ مختلف الإجراءات التي من شأنها أن تعيد المؤسسة إلى المسار السليم فيما يتعلق بقرارات خاصة بالاستثمار والسياسة التجارية والمالية.
 - 2.1. لوحة القيادة التقنية: تمدنا بالجانب الفني للمشروع عبر الورشات الانتاجية كعدد الآلات، حالات الصيانة.
 - 3.1. لوحة القيادة الاجتماعية: تمدنا بجميع المعلومات المتعلقة بالعمال مثل: عدد العمال، التكوين، التوظيف... الخ.
 - 4.1. لوحة القيادة للخزينة: تتعلق بجميع حقوق المشروع لدى الغير كأرصدة الحسابات، الديون المستحقة... الخ.
2. لوحة قيادة التسيير: وهي تتعلق بجميع جوانب النشاط أي أنها حصيلة تفاعل مختلف الأنواع السابقة لكونها تحتوي على المؤشرات والمعلومات الأساسية لمتابعة النشاط حسب الاتجاهات والسياسات المسطرة، هدفها متابعة النتائج ومراقبة التنفيذ المحقق بين مستويات المؤسسة لتوجه إلى المديرية العامة، ومن بين أهم أنواع لوحات قيادة التسيير: لوحة قيادة المحاسبة والمالية، لوحة قيادة الإنتاج، لوحة قيادة التموين... الخ.

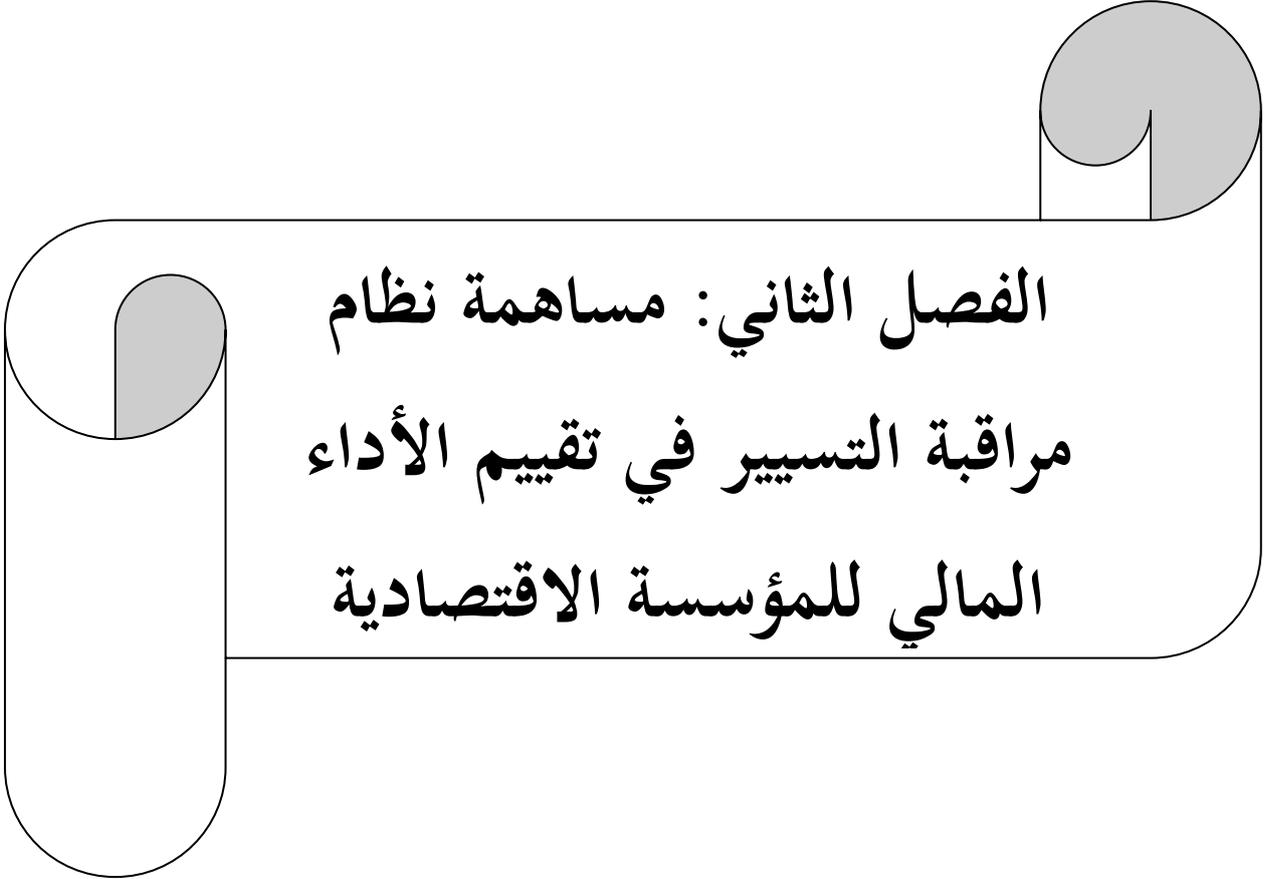
⁽¹⁾ طاهر عريس، التحكم في قيادة المؤسسات بواسطة لوحات القيادة الاستراتيجية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2007، ص(122).

خلاصة:

من خلال ما تقدم عرضه في هذا الفصل نلخص القول إلى أن نظام مراقبة التسيير قد شهد العديد من المراحل المهمة أثناء تطوره، حيث انتقل من نظام بسيط كان يعتمد على المحاسبة إلى نظام معلومات يحوي كل الطرق والتقنيات التي من شأنها المساهمة في مراقبة التسيير، حيث تعبر هذه الأخيرة على مجموع العمليات والإجراءات التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم ونتائجهم المحققة بالمقارنة مع ما كان متوقع ومخطط له وتحديد الانحرافات وتصحيحها ومراقبة مدى نجاعة وفعالية الأداء داخل المؤسسة من أجل بلوغ أهدافها المسطرة.

كما يمكن التحكم في نظام مراقبة التسيير والتحقق من كفاءة ونجاعة عمليات التسيير من خلال الاعتماد على مجموعة من الأدوات من بينها: المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، التحليل المالي، نظام المعلومات، الموازنات التقديرية وأخيرا لوحة القيادة.

بالإضافة إلى ما سبق فإن لمراقبة التسيير أهمية استراتيجية فهي من بين الأدوات الداعمة لاستراتيجية المؤسسة من خلال المعلومات التي توفرها، من أجل اختيار الاستراتيجية الممكن تطبيقها ومتابعتها أثناء عملية التنفيذ أو التطبيق وتقييمها في النهاية من خلال تقييم نتائجها وتبيان مدى فاعليتها.

A decorative scroll graphic with a black outline and rounded ends. The scroll is partially unrolled, showing a grey interior. The text is centered within the scroll.

الفصل الثاني: مساهمة نظام
مراقبة التسيير في تقييم الأداء
المالي للمؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

إن معظم المؤسسات الاقتصادية في وقتنا الراهن تعمل في محيط اقتصادي تسوده المنافسة القوية وكثرة المنافسين، وبالتالي فإنها تجد نفسها مضطرة لمواجهة هذه المنافسة، ذلك إن أرادت ضمان بقائها واستمرارها لذا وجب عليها القيام بالاستغلال العقلاني والرشيد لمواردها.

لقد أدرك مديرو المؤسسات أن الأداء مفهوم واسع ومحتوياته متجددة بتجدد وتغير وتطور أي مكون من مكونات المؤسسة على اختلاف أنواعها، ولاتزال الإدارات العليا في المؤسسات مستمرة في التفكير بموضوع الأداء طالما أن تلك المؤسسات موجودة، إضافة إلى أن الانشغال بمناقشة الأداء بوصفه مصطلحا فنيا وبمناقشة المستويات التي يصل عندها والقواعد الأساسية لقياسه مازال مستمرا، ولاشك أن اتساع دوره وأهميته في المؤسسات التي تعيش في محيط تنافسي أدى إلى امتداد أفقه وأصبح له بعدا استراتيجيا، ونخص بالذكر الأداء المالي الذي يعتبر أحد أهم الأدوات المستخدمة لمعرفة مصير أموال المساهمين.

حيث تعد أدوات قياس الأداء المالي أدوات أساسية في تقييم الوضع المالي للمؤسسات وبالتالي التعبير عن وضعها المالي بقيم عددية وكمية بدلا من استخدام عبارات تؤكد على حقائق عامة حتى يتسنى لها تحديد مستوى الأداء المالي بدقة وفعالية وكفاءة، وبالتالي تدارك الثغرات والمشاكل والمعوقات التي قد تواجهها، ومن هذا المنطلق سنقوم بميكلة هذا الفصل على النحو التالي:

المبحث الأول: ماهية الأداء للمؤسسة الاقتصادية.

المبحث الثاني: عموميات حول الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

المبحث الثالث: اتجاهات نظام مراقبة التسيير ودورها في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: ماهية الأداء للمؤسسة الاقتصادية

يعتبر الأداء من أهم الموضوعات التي تحدد درجة تطور وتنظيم الاقتصاد، حيث من خلاله تتشكل الركائز المادية للمجتمع والتي تؤمن انطلاقة نحو الحضارة والرفاهية الاجتماعية، وهو يبنى بدرجة أولى على أساس التراكمات المادية والمالية التي تحققها البلدان والتي تنعكس مباشرة على تطور الدخل القومي فيها.

المطلب الأول: مفهوم الأداء للمؤسسة الاقتصادية

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

أولاً: تعريف الأداء:

يمكن تعريف أداء المؤسسة الاقتصادية من خلال عرض جملة من التعاريف كما يلي:

1. يعتبر الأداء المنظومة المتكاملة لنتائج أعمال المؤسسة في ضوء تفاعلها مع عناصر بيئتها الداخلية والخارجية، ويشمل الأبعاد التالية: أداء الأفراد داخل كل إدارة وقسم، أداء الإدارات في إطار السياسات العامة للمؤسسة، أداء المؤسسة في إطار البيئة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.⁽¹⁾

2. يرى بعض الباحثين في الأداء على أنه سلسلة من النشاطات المرتبطة بوظيفة متخصصة أو نشاط جزئي تقوم به الإدارة لتحقيق هدف معين.⁽²⁾

من خلال ما سبق يمكن القول أن الأداء يعني إنجاز الأعمال كما يجب أن تنجز، فهو مفهوم واسع يشتمل على العديد من المفاهيم المتعلقة بالنجاح والفشل، الكفاءة والفعالية، لذلك فإن الأداء يمثل ذلك النشاط الشمولي المستمر والذي يعكس نجاح المؤسسة واستمراريتها وقدرتها على التكيف مع البيئة الخارجية، وفق أسس ومعايير موضوعية حسب متطلبات نشاطها.

ثانياً: 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⁽³⁾:

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

⁽¹⁾ محمود عبدالفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، ط1، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، 2013، ص(9).

⁽²⁾ حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، ط2، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص(89).

⁽³⁾ سميرة قايد، هدى مرقاق، أهمية التسويق الدولي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2014، ص(43).

2. من الناحية الإدارية: إن الأهمية الإدارية تكون واضحة من خلال حجم الاهتمام الكبير والمميز من قبل إدارات المؤسسات بالأداء ونتائجه، والتحويلات التي تجري في هذه المؤسسات اعتمادا على نتائج الأداء.

3. من الناحية التجريبية: تظهر أهمية الأداء من خلال استخدام أغلب دراسات وبحوث الإدارة الاستراتيجية لاختيار الاستراتيجيات المختلفة والعمليات الناتجة عنها.

المطلب الثاني: أشكال الأداء بالمؤسسة الاقتصادية والعوامل المؤثرة فيه

يهدف هذا المطلب إلى تحديد أشكال الأداء وإلى التعرف على مختلف العوامل المؤثرة فيه، ووصولاً إلى هذا الهدف يمكن تقسيمه على النحو التالي:

أولاً: أشكال الأداء:

إن تحديد أنواع الأداء يفترض اختيار معيار للتصنيف، ونظراً لتعدد معاني مصطلح الأداء ومجالات استعماله وارتباطه بالمؤسسة وكل ما يحيط بها.⁽¹⁾

وبالتالي يمكن تحديد أشكال الأداء على النحو التالي⁽²⁾:

1. الأداء الداخلي: ينتج بفضل ما تملكه المؤسسة من الموارد المادية والمالية والبشرية، ويتكون من جملة التوليفة التالية:

1.1. الأداء المالي: ويكمن في فعالية تعبئة واستخدام الوسائل المالية المتاحة.

2.1. الأداء التقني: ويتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بشكل فعال، وذلك من خلال الكفاءة في توليد المبيعات من الأصول الثابتة.

3.1. الأداء البشري: ويتمثل في أداء أفراد المؤسسة باعتبارهم مورد استراتيجي قادر على صنع القيمة وتحقيق الأفضلية التنافسية.

2. الأداء الخارجي: يتمثل في الأداء الناتج عن التقلبات والتغيرات الخارجية، فالمؤسسة ليست مسؤولة عن إحداثه، ولكن المحيط الخارجي هو الذي يولده وتتبادل المؤسسة التأثير بحيث تستمد وجودها وتطورها وقوتها من مجموعة المتغيرات والأبعاد المحيطة بها.

وبالتالي على المؤسسة القيام بتحليل وقياس الأداء الخارجي لأنه يمكن أن يشكل تهديداً لها باعتبارها لا تتحكم فيه كما هو الحال بالنسبة للأداء الخارجي.

⁽¹⁾ Brigitte Doriath, Christian Goujet, **Gestion Prévisionnelle et Mesure de la Performance**, 4^{ème} édition, Dunod, France, 2009, p(173).

⁽²⁾ فوزية قديد، **المورد البشري وتحسين أداء المؤسسة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2006، ص(22-26).

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء

إن تعدد العوامل المؤثرة في أداء المؤسسات الاقتصادية جعل مهمة تحديدها بدقة والاتفاق عليها من طرف الباحثين أمرا صعبا للغاية وخاصة إذا كان الأمر يتعلق بتحديد مقدار التأثير، وعموما فإن العوامل المؤثرة في الأداء تتمثل فيما يلي⁽¹⁾:

أولا: العوامل الخاضعة لتحكم المؤسسة نسبيا:

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

ثانيا: العوامل الغير خاضعة لتحكم المؤسسة:

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

فالمحيط الخارجي له تأثير كبير في الأداء والتخفيف من التأثير السلبي للمحيط في الأداء يكون بالتأقلم بسرعة، ويمكن تقسيم هذه العوامل حسب معيار الطبيعة إلى:

1. عوامل اقتصادية تتمثل في مجموعة العوامل كالنظام الاقتصادي الذي تتواجد فيه المؤسسة.
2. عوامل اجتماعية تتمثل في العناصر الخارجية المرتبطة بتغيرات سلوك المستهلكين.
3. عوامل تكنولوجية تتمثل في التغيرات والتطورات التي تحدثها التكنولوجيا.
4. عوامل سياسية وقانونية هي الأخرى عناصر خارجية لا يمكن التحكم فيها تتمثل عموما في الاستقرار السياسي والأمني للدولة، القوانين، القرارات، نظام الحكم... الخ.

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

المطلب الرابع: مؤشرات قياس الأداء للمؤسسة الاقتصادية

يهدف هذا المطلب إلى إعطاء تعريف لمؤشرات قياس الأداء للمؤسسة الاقتصادية وإلى التعرف على خصائصها واستخدامات هذه الأخيرة بالإضافة إلى اعتبارها كأداة للقياس وذلك على النحو التالي:
أولاً: تعريف مؤشرات الأداء:

يعرف مؤشر الأداء على أنه قياسات توفر معلومات إحصائية تسمح بالمقارنة وتحديد التقدم نحو الهدف، بصفة عامة يمكن اعتبار مؤشر الأداء معلومة تكون في شكل رقمي، تسمح بمتابعة التوقعات التي تنتج عن تسيير المؤسسة.⁽¹⁾

ثانياً: أهمية مؤشرات الأداء:

تبرز أهمية مؤشرات قياس الأداء على النحو التالي:

1. على مستوى المؤسسة: تقوم هذه المؤشرات بمراقبة أداء هذه المؤسسة بغرض المقارنة كما تقوم بتسهيل عمليات التقويم المؤسسي وتقديم معلومات لهيئات الاعتماد والدولة لغرض الشفافية والمحاسبة.
 2. على المستوى الوطني: تبرز أهميتها لضمان الشفافية والمحاسبة على المال العام، مراقبة جودة المؤسسات ولإثارة المنافسة بينها وللتحقق من جودة المؤسسات الجديدة.
- ثالثاً: خصائص مؤشرات قياس الأداء واستخداماتها:

1. خصائص مؤشرات قياس الأداء: تتميز مؤشرات قياس الأداء بالخصائص التالية⁽²⁾:

- 1.1 ذات معنى: يقصد بها أن المعلومة التي يقدمها المؤشر تعكس الظاهرة التي ترغب في ملاحظتها.
- 2.1 مرتبطة بالوحدة المسؤولة عن تحقيق المؤشر أو الهدف.
- 3.1 عملية: فالشخص الذي يقرأ المؤشر يعرف ماذا يعنيه بالضبط وما لا يعنيه .
- 4.1 ذات مصداقية وقابلة للمقارنة .
- 5.1 بسيطة ومن السهل حسابها وفهمها.

6.1 الشمولية: تعني أن المؤشرات تغطي جميع جوانب المؤسسة.

2. استخدامات مؤشرات قياس الأداء: تستخدم مؤشرات قياس الأداء فيما يلي:

- 1.1 الخطة الاستراتيجية.
- 2.2 توصيف البرامج والمقررات.
- 3.2 التقارير السنوية.
- 4.2 الدراسة الذاتية.
- 5.2 خطط العمل التنفيذية للتطوير والتحسين.

⁽¹⁾ صالح بن علي الغامري، حنان العليان، مؤشرات الأداء والمقارنة المرجعية، ط2، الهيئة الوطنية للنشر والتوزيع، العراق، 2006، ص(8).

⁽²⁾ المرجع نفسه، ص(19-20).

رابعاً: المؤشرات كأداة لقياس الأداء:

تستخدم المؤشرات كأداة لقياس الأداء من أجل⁽¹⁾:

1. معاينة الاتجاه بين الفترات المالية لنفس المؤسسة.
2. مقارنة المؤسسة مع المؤسسات الأخرى العاملة في نفس القطاع.
3. مقارنة مؤشرات المؤسسة ببعض المؤشرات المعيارية المحددة مسبقاً.
4. لمقارنة البيانات الحالية مع التنبؤات المستقبلية.

⁽¹⁾ عبد الغني دادن، عبد المجيد قدي، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر بإستعمال المحاكاة المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2007، ص(46).

المبحث الثاني: عموميات حول الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

يحتل الأداء المالي في المؤسسات بكافة أنواعها باهتمام متزايد من قبل الباحثين والدارسين والإداريين والمستثمرين، لأن الأداء المالي الأمثل هو السبيل الوحيد للحفاظ على البقاء والاستمرار.

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

يهدف هذا المطلب إلى التعرف على مفهوم وأهمية الأداء المالي، ووصولاً إلى هذا الهدف يتم تقسيم هذا المطلب على النحو التالي:

أولاً: تعريف الأداء المالي:

1. يعرف الأداء المالي على أنه تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء قيمة ومواجهة المستقبل من خلال الاعتماد على الميزانيات، جدول الحسابات، الجداول الملحقمة، ولكن لا جدوى من ذلك إن لم يأخذ الظرف الاقتصادي والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه المؤسسة النشطة في الدراسة، وعلى هذا الأساس فإن تشخيص الأداء يتم بمعاينة المردودية الاقتصادية للمؤسسة ومعدل نمو الأرباح.⁽¹⁾

2. يعبر الأداء المالي عن مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها في الاستخدامات طويلة، متوسطة وقصيرة الأجل من أجل تشكيل ثروة.⁽²⁾

من هنا يمكن أن نعطي تعريفاً شاملاً للأداء المالي والذي يتمثل في أنه قدرة المؤسسة على تجسيد جانب من أهدافها المسيطرة في نتائج فعلية والتي تحققها المؤسسة من خلال الاستغلال الأمثل لمواردها المالية المتاحة في ظل ظروف بيئتها الخارجية.

ثانياً: أهمية وأهداف الأداء المالي:

1. أهمية الأداء المالي: تنبع أهمية الأداء المالي وبشكل خاص في كونه عملية متابعة ومعرفة نشاط المؤسسة وطبيعته ومختلف الظروف المالية والاقتصادية المحيطة بها، بالإضافة إلى المساعدة في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتقييم البيانات المالية وفهم التفاعل بينها.⁽³⁾

كما تظهر أهمية الأداء المالي بشكل عام في أنه يهدف إلى تقييم أداء المؤسسات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن لهم مصالح مالية في المؤسسة لتحديد جوانب القوة والضعف بها والاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد القرارات المالية للمستخدمين.⁽⁴⁾

⁽¹⁾ Amaud Thaustron, **Evaluation des Entreprises Technique de Gestion**, 3^{ème} édition, Economica, France, 2005, p(23).

⁽²⁾ عبد الغني دادن، محمد الأمين كعاسي، **الأداء المالي من منظور المحاكاة المالية**، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي الأول حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، بتاريخ 6-7 ماي 2005، ص(305).

⁽³⁾ فلاح حسن الحسيني، مؤيد عبد الرحمان الدوري، مرجع سبق ذكره، ص(234).

⁽⁴⁾ وفاء بن ناصر، يمينة بورفيح، **أدوات قياس الأداء المالي كمدخل لتفعيل عملية القياس المقارن**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2013، ص(42).

كما تتمثل أهمية الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية في النتائج التي تحاول المؤسسة تحقيقها من المنظور المالي، وهي بذلك تمثل الأهداف التي يمكن استخدامها كمعايير لقياس كفاءة الخطة المالية الناجحة والتي تكون لنتائجها تأثيراً إيجابياً في قيمة المؤسسة.⁽¹⁾

وبشكل عام يمكن حصر أهمية الأداء المالي في أنه يلقي الضوء على الجوانب الرئيسية التالية⁽²⁾:

1.1. تقييم ربحية المؤسسة وتحسينها لغرض تعظيم قيمة المؤسسة وثروة المساهم.

2.1. تقييم مديونية المؤسسة لمعرفة مدى اعتمادها على التمويلات الخارجية.

3.1. تقييم تطور نشاط المؤسسة من أجل معرفة كيفية توزيع المؤسسة لمصادرهما المالية.

4.1. تقييم سيولة المؤسسة لتحسين قدرتها على الوفاء بجميع التزاماتها.

5.1. تقييم تطور حجم المؤسسة لغرض تزويدها بميزات ذات أبعاد اقتصادية.

2. أهداف الأداء المالي: يمكن حصر الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها في أهداف عديدة منها:

1.2. التوازن المالي: وهو هدف تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس بالاستقرار المالي للمؤسسة وهو يمثل في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به، وخلال الفترة المالية يستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمتحصلات أو بصفة عامة بين استخدامات الأموال ومصادرهما.

وتكمن أهمية بلوغ هدف التوازن المالي في⁽³⁾:

أ. تأمين تمويل احتياجات الاستثمارات بأموال دائمة.

ب. ضمان تسديد جزء من الديون أو كلها في الأجل القصير.

ج. تخفيض الخطر الذي يواجه المؤسسة.

2.2. نمو المؤسسة: يعتبر نمو المؤسسة عامل أساسي من عوامل تعظيم قيمتها ولهذا فإن قرارات النمو تتميز بأنها قرارات استراتيجية، فالنمو وظيفة جد هامة للمؤسسة الاقتصادية وهي ظاهرة تعكس مدى نجاح وبنجاعة استراتيجياتها المتعلقة بجانب التطور، التوسع، البقاء والاستمرار، وبذلك يمكن اعتبار النمو وظيفة استراتيجية تشكلها السياسات المحددة لحجم الاستثمارات، سياسات توزيع الأرباح، وهيكل سياسات التمويل.

أ. الربحية والمردودية: تمثل الربحية نتائج عدد كبير من السياسات والقرارات وتقيس مدى كفاءة وفاعلية إدارة المؤسسة في توليد الأرباح.⁽⁴⁾

ب. السيولة وتوازن الهيكل المالي: تقيس السيولة بالنسبة للمؤسسة قدرتها على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل أي قدرتها على تحويل الأصول المتداولة، المخزونات، القيم القابلة للتحقيق إلى أموال متاحة بسرعة، فنقص السيولة أو عدم كفايتها يقود المؤسسة إلى عدم المقدرة على الوفاء أو مواجهة التزاماتها وتأدية المدفوعات.

⁽¹⁾ عدنان تايه النعيمي، ياسين كاسب الخوشة، أساسيات في الإدارة المالية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص(23).

⁽²⁾ محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، ط1، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص(47-48).

⁽³⁾ السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، 2000، ص(247).

⁽⁴⁾ محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص(45).

أما توازن الهيكل المالي للمؤسسة يعني أن الموارد الدائمة تغطي الاستخدامات الثابتة والأصول المتداولة تغطي الموارد قصيرة الأجل وذلك من أجل ضمان حقوق المقرضين وعدم وقوع المؤسسة في حالة عسر مالي، أي التكلفة المالية تلعب دورا مهما في التخصيص الأمثل للموارد المالية.⁽¹⁾

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء المالي

هناك مجموعة من العوامل الداخلية والإدارية والفنية التي تؤثر على الأداء المالي، حيث يمكن توضيح أهمها فيما يلي⁽²⁾:

أولاً: الهيكل التنظيمي:

يعرف الهيكل التنظيمي على أنه الوعاء أو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالمؤسسات وأعمالها، ففيه تتحدد أساليب الاتصالات والصلاحيات والمسؤوليات وأساليب تبادل الأنشطة والمعلومات، حيث يتضمن الهيكل التنظيمي الكثافة الإدارية وهي الوظائف الإدارية في المؤسسات، التمايز الرأسي وهو عدد المستويات الإدارية في المؤسسات، وأما التمايز الأفقي فهو عدد المهام التي نتجت عن تقسيم العمل من عدد الفروع والموظفين.

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 اتخاذ القرارات ضمن المواصفات التي تسهل لإدارة المؤسسات اتخاذ القرار بأكثر فاعلية. ثانياً: المناخ التنظيمي (الثقافة التنظيمية):

يقصد به وضوح التنظيم وكيفية اتخاذ القرار وأسلوب الإدارة وتوجيه الأداء وتنمية العنصر البشري، ويعني هذا إدراك العاملين مهام المؤسسة وأهدافها وعملياتها ونشاطاتها مع ارتباطها بالأداء، يقوم المناخ التنظيمي على ضمان سلامة الأداء بصورة إيجابية وكفاءته من الناحيتين الإدارية والمالية، وإعطاء معلومات لمتخذي القرارات لرسم صورة للأداء ومعرفة مدى التزام الإداريين بتطبيق معايير الأداء أثناء تصرفهم في أموال المؤسسة. ثالثاً: 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 سلباً على الأداء المالي للمؤسسات، حيث أن زيادة الحجم فإن عملية إدارة المؤسسة تصبح أكثر تعقيداً ومنه يصبح أدائها أقل فعالية، كما يمكن أن يؤثر الحجم إيجاباً، حيث أنه كلما زاد حجم المؤسسة أدى ذلك إلى زيادة عدد المحللين الماليين المهتمين بالمؤسسة، ومن خلال الدراسات التي أجريت حول علاقة الحجم بأداء المؤسسات تبين أنه توجد علاقة طردية بين الحجم والأداء.

⁽¹⁾ مفيدة يجاوي، تحديد الهيكل المالي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، مجلة العلوم الانسانية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 3، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2002، ص(89).

⁽²⁾ محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص(48-51).

رابعاً: التكنولوجيا:

بما أن التكنولوجيا هي من أبرز التحديات التي تواجه المؤسسات فمن الضروري على المؤسسة تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها والمنسجمة مع أهدافها، بالإضافة إلى محاولة استيعابها وتعديل أدائها وتطويره بهدف الموازنة بين التقنية والأداء والتكنولوجيا وهي عبارة عن مجموعة من الأساليب والمهارات والطرق التي تتبناها المؤسسة بغية تحقيق أهدافها المرجوة، حيث تعمل على ربط المصادر بالاحتياجات.

المطلب الثالث: معايير الأداء المالي

إن نجاح عملية تقييم الأداء مرتبطة بدقة بالمعايير والمؤشرات، ومدى قابليتها للقياس من أجل تحقيق الغرض المطلوب.

هناك مجموعة من المعايير والمؤشرات التي يمكن الاستعانة 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.

أولاً: 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 الاستثمار، ويعتبر معيار العائد على رأس المال المستثمر من المعايير المهمة لقياس أداء المؤسسات.⁽¹⁾ ويطلق على معيار العائد على رأس مال المستثمر اسم 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 الاقتصادي كفو، بالإضافة إلى السرعة أو الكفاءة التي تجري بها عملية استخدام أصول المؤسسة في عملياتها التشغيلية. ثانياً: معيار القيمة المضافة:

يعتبر معيار القيمة المضافة من المعايير الأساسية لقياس إنتاجية العمل وذلك من خلال استخدام 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.⁽³⁾

⁽¹⁾ يحيى غني النجار، تقييم المشروعات تحليل معايير ومؤشرات دراسات الجدوى وتقييم كفاءة الأداء، ط1، دار دجلة للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص(509).

⁽²⁾ عبد الحميد عبد المطلب، دراسات الجدوى الاقتصادية لاتخاذ القرارات الاستثمارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص(287).

⁽³⁾ لمين عطوي، تكنولوجيا المعلومات والاتصال وتأثيرها على تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسويق، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسويق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2004، ص(140).

وعليه فإن القيمة المضافة تحسب بالعلاقة التالية⁽¹⁾:

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

ثالثاً: معيار هامش الربحية:

يعتبر معيار الربحية مؤشراً جيداً لقياس مستوى كفاءة أداء المشروع بشرط أن لا يكون الربح على حساب النوعية أو نتيجة لارتفاع أسعار السلع المباعة، إضافة إلى أنه مؤشر مالي كثير التداول في مختلف عمليات تقييم الأداء على اعتبار أن الربحية هدف مالي تسعى المؤسسة لتحقيقه.⁽²⁾

يمكن حساب مؤشر الربحية بالعلاقة التالية⁽³⁾:

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

كلما ارتفعت نسبة هامش الربحية كلما دل ذلك على ارتفاع الكفاءة المالية للمؤسسة. وهناك مؤشر آخر للربحية قصير الأمد هو هامش الربح الصافي، ويحسب كما يلي:

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

وعموماً لا يمكن الحكم على مثالية أي مؤشر من المؤشرات سابقة الذكر، لأن كل معيار (مؤشر) يقيس جانباً مختلفاً من الأداء، وعلى حساب الهدف والحالة والظروف والزمن الذي تتواجد فيه المؤسسة.

⁽¹⁾ كاظم جاسم العيساوي، دراسات الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات (تحليل نظري وتطبيقي)، ط2، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص(270).

⁽²⁾ يحيى غني النجار، مرجع سبق ذكره، ص(527).

⁽³⁾ عبد الرحمان عطى الله، تقييم الأداء المالي ودوره في اتخاذ القرارات المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945، قلمة، 2012، ص(45).

المطلب الرابع: تخطيط الأداء المالي

التخطيط هو عمل افتراضات لما ستكون عليه الأمور في المستقبل، ثم تبين الأهداف التي بدونها يصبح العمل ارتجالياً، وتصبح القرارات بدون معنى وكذلك وضع الأدوات الواجب استخدامها لتحقيق تلك الأهداف. وتخطيط الأداء من المنظور المالي، هو وسيلة للتنبؤ بما سيكون عليه الأداء المالي للمؤسسة مستقبلاً، وأداة للتعرف على الاحتياجات المالية المستقبلية اللازمة للوصول إلى ذلك المستوى من الأداء، والاستعداد لها في حدود الموارد المتاحة، وذلك بالطبع لا يتحقق إلا بوجود مدير مالي لديه من القدرة والكفاءة بما يمكنه من التعرف على الكيفية أو الوسيلة التي عن طريقها يستطيع تحليل مركزه حتى يستطيع وضع الخطط البديلة، مستفيداً من وسائل وأساليب التحليل المالي المختلفة المتاحة أمامه.⁽¹⁾

أولاً: تقييم الأداء المخطط عن طريق التحليل المالي:

يعد التحليل خطوة هامة في مجال تخطيط الأداء المالي وذلك باستخدام مثلاً مؤشرات التنبؤ ومقارنتها مع الواقع المطبق حيث نجد:

1. عند قياس نسبة تحقيق الأهداف يقاس الفعلي مع التقديري.
2. عندما يقاس التطور لكل نشاط يقاس الفعلي مع التاريخي.
3. عند قياس معدل الأداء يقاس الفعلي مع الصناعي.

ويمكن للمؤسسات تخطيط أدائها المالي المستقبلي عن طريق استخدام القوائم المالية التقديرية أو باستخدام النسب المالية المستهدفة، والتي تعد من واقع الخبرة والتقدير الشخصي واسترشاداً بالنسب والمؤشرات المالية للمؤسسات المماثلة في القطاع، ومن ذلك يمكن القول أن أدوات التحليل المالي تقدم المساعدة في تخطيط أوجه النشاط المستقبلي والعمل على تقييم الأداء المخطط، حيث يجب أن لا تتوقف أهمية التحليل المالي على معرفة مستوى كفاءة وفاعلية الأداء في الماضي بل الاستفادة من نتائجه في تخطيط الأداء المالي المستقبلي، حتى لا يأخذ التحليل المالي شكل تقارير ترفع للإدارة العليا دون الاستفادة منها الاستفادة الكاملة.

ثانياً: مزايا تخطيط الأداء المالي:

يحقق تخطيط الأداء المالي مجموعة من المزايا قد يصعب الحصول عليها بوسائل أخرى ومن أهمها:

1. التنبؤ بالمستقبل المالي للمؤسسة من خلال إعداد الموازنات وبرامج العمل وذلك بالتنسيق بين قرارات التمويل.
2. يساعد في وضع الأهداف والمعايير التي تساعد في تقييم الأداء المالي.
3. وضع إدارة المؤسسة في موقف المستعد لمواجهة التغيير في الظروف الداخلية والخارجية للمؤسسة.
4. تسهيل عملية الاتصال بين الإدارات والأقسام المختلفة بالمؤسسة.

⁽¹⁾ نور الدين بجلول، نور الدين محرز، التحليل المالي كأداة لتقويم الأداء المالي للمؤسسات، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي محمد شريف مساعدي، سوق أهراس، بتاريخ 22-23 ماي 2012، ص(4).

المبحث الثالث: اتجاهات نظام مراقبة التسيير ودورها في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

يحتل تقييم الأداء المالي مكانة بالغة الأهمية في غالبية الاقتصاديات، حيث ركزت عليه الكثير من الدراسات والأبحاث المحاسبية والإدارية، لذا فإن تقييم الأداء المالي يعد من العناصر الأساسية للعملية الإدارية، بحيث يوفر للإدارة مختلف المعلومات والبيانات التي تستخدم في تحقيق أهداف المؤسسة، وهذا لا يتحقق إلا بتطبيق مختلف الاتجاهات التقليدية منها والحديثة لنظام مراقبة التسيير كمقاييس للتقييم والتحسين وتحقيق الأداءات المالية المتميزة.

المطلب الأول: ماهية عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

لقد تطور مفهوم تقييم الأداء المالي الذي يعني التأكد من كفاءة استخدام الموارد المتاحة، والتحقق من تنفيذ الأهداف المخططة، ولقد برزت الحاجة إلى عملية التقييم نتيجة للتقدم التكنولوجي الذي عرفته البيئة الاقتصادية مؤخرًا، خاصة بعد ظهور مفهوم العولمة.

أولاً: تعريف عملية تقييم الأداء المالي:

هناك عدة تعريفات لعملية تقييم الأداء المالي، وسنحاول الاختصار على مجموعة منها لإيضاح معناه:

1. إن عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة يعني تقديم حكماً له على إدارة موارد المؤسسة المادية والمالية وذلك لخدمة رغبات أطرافها المختلفة، أو بتعبير آخر فإن عملية تقييم الأداء المالي تتمثل في قياس نتائج المؤسسة في ضوء معايير محددة سلفاً.⁽¹⁾

2. يعرف تقييم الأداء المالي للمؤسسة على أنه جميع العمليات والدراسات التي ترمي لتحديد مستوى العلاقة التي تربط بين الموارد المالية المتاحة وكفاءة استخدامها من قبل الوحدة الاقتصادية مع دراسة تطور العلاقة المذكورة خلال فترات زمنية متتابعة أو فترة زمنية محددة عن طريق إجراء مقارنات بين المستهدف والمتحقق من الأهداف بالاستناد إلى مقاييس ومعايير معينة.⁽²⁾

مما سبق يمكن تعريف تقييم الأداء المالي على أنه قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفاً لتحديد ما يمكن قياسه، ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على مستوى الكفاءة.

ثانياً: أهمية وأهداف عملية تقييم الأداء المالي:

1. أهمية عملية تقييم الأداء المالي: تحظى عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة بأهمية كبيرة يمكن إبرازها في النقاط التالية:

1.1. إن أي مؤسسة تحتاج إلى إعداد نظام لتقييم أدائها، حتى تكتشف نقاط الضعف والقوة، وذلك بهدف قياس حالة التقدم أو التخلف للمؤسسة، ومنه نستنتج أن الأداء الجيد يصبح شرطاً أساسياً لتأمين بقاء المؤسسة في سوق يتسم بالمنافسة الشديدة بالإضافة إلى محاولة زيادة حصتها السوقية.

⁽¹⁾ السعيد فرحات جمعة، مرجع سبق ذكره، ص(38).

⁽²⁾ مجيد الكرنحي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص(31).

2.1. إن أي مؤسسة سواء كانت خاصة أو عامة تهدف إلى تحقيق الربح أولاً، فإنها تواجه التزام توجيه طاقات عناصرها لتحقيق كافة أهدافها المسطرة والمرجوة حتى تشبع دوافعها.

3.1. تعتبر عملية تقييم الأداء المالي أداة رئيسية للقيام بوظيفة الرقابة داخل المؤسسة، وذلك من خلال تعديل وتصحيح الاستراتيجية بالإضافة إلى ترشيد استخدام الموارد المتاحة لتحقيق الكفاءة والفعالية، وكذا صيانة المؤسسة ضد أي قرار لا يخدم مصالحها وأهدافها.⁽¹⁾

2. أهداف عملية تقييم الأداء المالي: إن عملية تقييم الأداء المالي تسمح بمعرفة وضعية المؤسسة من حيث⁽²⁾:

1.2. قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح كافية وقادرة على تغطية فوائد الأموال المقترضة.

2.2. كفاءة المؤسسة في استخدام رأس المال العامل بحيث لا يكون أقل أو أكثر من اللازم.

3.2. الوقوف على كفاءة استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقق عائد أكبر بتكاليف أقل وبنوعية جيدة.

4.2. الوقوف على مستوى إنجاز الوحدة الاقتصادية مقارنة بالأهداف المدرجة في خطتها الإنتاجية.

5.2. الكشف عن مواصلة الخلل والضعف في نشاط الوحدة الاقتصادية وإجراء تحليل شامل لها وبيان مسبباتها وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها وإرشاد المنفذين إلى وسائل تساعد مستقبلها.

6.2. تسهيل تحقيق تقويم شامل للأداء على مستوى الاقتصاد الوطني وذلك بالاعتماد على نتائج التقويم الأدائي لكل مشروع فصناعة قطاع وصولاً للتقويم الشامل أعلاه.

7.2. تصحيح الموازنات التخطيطية ووضع مؤشرات في المسار الصحيح بما يوازن بين الطموح والإمكانات المتاحة حيث تشكل نتائج تقييم الأداء قاعدة معلوماتية كبيرة في رسم السياسات والخطط العلمية البعيدة عن المزاجية والتقدير غير الواقعية.

ثالثاً: مراحل عملية تقييم الأداء المالي:

تتمثل مراحل عملية تقييم الأداء المالي فيما يلي:

1. مرحلة جمع المعلومات والبيانات الضرورية: هي أول خطوة وتتمثل في جمع كافة البيانات والمعلومات الضرورية المتعلقة بالمؤسسة المراد تقييمها بالجودة العالية وفي الأوقات المناسبة، حيث لا يمكن أن تكون هناك عملية تخطيط ورقابة دون توفر المعلومات، كما لا يمكن اتخاذ القرار في حالة غياب هذه الأخيرة.⁽³⁾

2. مرحلة قياس الأداء الفعلي: هي ثاني مرحلة من عملية التقييم، ويتمثل قياس الأداء الفعلي في العملية التي تزود مسؤولي المؤسسة بقيمة رقمية فيما يخص أدائها بناء على معايير الفعالية والكفاءة.⁽⁴⁾

3. مرحلة مقارنة الإنجاز الفعلي بالمعايير: الهدف من هذه الخطوة هو التوصيف الدقيق للانحراف والأخطاء التي حدثت في عملية الإنجاز إذا كانت هناك انحرافات غير مقبولة عن المعايير الموضوعية للإنجاز يتم التوجه نحو

⁽¹⁾ السعيد فرحات جمعة، مرجع سبق ذكره، ص(41).

⁽²⁾ مجيد الكرخي، مرجع سبق ذكره، ص(32).

⁽³⁾ سميرة قايد، هدى مرقاق، مرجع سبق ذكره، ص(69).

⁽⁴⁾ صالح مهدي محسن العامري، طاهر محسن منصور الغالي، مرجع سبق ذكره، ص(227).

الخطوة التالية، أما في حالة توافق النتائج مع المعايير فإن عملية الرقابة عند الإدارة تنتهي عند استرجاع المعلومات أي عند تلك الخطوة.

4. تصحيح الأخطاء وتعديل الانحرافات: تتم في هذه المرحلة معرفة أسباب ومكان الخلل ومعالجته في أي مرحلة من مراحل دورة حياة النظام الإنتاجي، طبعاً لا يكفي أن يتم تعديل الأخطاء ودفع المعلومات الخاصة بذلك إلى الإدارة، إذ لابد من ضمان عدم تكرار نفس المشاكل أو الأخطاء مرة أخرى.⁽¹⁾

المطلب الثاني: مؤشرات عملية تقييم الأداء المالي

إن عملية تقييم الأداء المالي تنعكس في صورة مجموعة مؤشرات تقيس مدى نجاح المؤسسة الاقتصادية وتطورها، بحيث تصبح هذه المؤشرات بمثابة معايير يمكن بواسطتها معرفة مدى قيامها بتحقيق أهدافها. أولاً: تقييم الأداء المالي بواسطة النسب المالية:

1. تعريف النسب المالية: تعرف النسب المالية على أنها: دراسة العلاقة بين متغيرين أحدهما يمثل البسط والآخر يمثل المقام، وتنصب النسب المالية على دراسة قيم العناصر الظاهرة في القوائم المالية والتقارير المحاسبية بهدف إضفاء دلالات ذات معنى وأهمية على البيانات الواردة بهذه القوائم.⁽²⁾

2. أنواع النسب المالية: يمكن حصر النسب المالية المستخدمة في عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة في النقاط التالية:

1.2. نسب التمويل: تمكننا هذه النسبة من دراسة وتحليل النسب التمويلية والتي تمكننا من معرفة مدى مساهمة كل مصدر تمويلي في تمويل الأصول بصفة عامة والأصول الثابتة بصفة خاصة كما يلي:

جدول رقم (03): نسب التمويل:

النسبة	الصيغة الرياضية	التفسير
نسبة التمويل الدائم	$\frac{\text{الأموال الدائمة}}{\text{الأصول الثابتة}}$	تشير هذه النسبة إلى مدى تغطية الاستثمارات الصافية بالأموال الدائمة، فهي تعتبر صيغة أخرى لرأس المال العامل، فإذا كانت النسبة أكبر من 1 فهذا يعني وجود رأس مال عامل وتحقيق هامش أمان، أما إذا كانت النسبة أقل من 1 فيكون رأس المال العامل سالب وهذا يدل على أن جزءاً من الأصول الثابتة يغطي بديون قصيرة الأجل وهو ما يخل بشرط الملائمة بين استحقاقية الأصول وسيولة الخصوم.
نسبة التمويل الخاص	$\frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{الأصول الثابتة}}$	تعني هذه النسبة مدى تغطية المؤسسة لأصولها الثابتة بأموالها الخاصة، أي قدرة أموال المساهمين على تغطية الأصول الثابتة، وتبين النسبة التي تحتاجها المؤسسة من القروض الطويلة الأجل لتوفير الحد الأدنى من رأس المال العامل كهامش للأمان.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المرجع التالي:

- مبارك لسوس، التسيير المالي (تحليل نظري)، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص(45-46).

⁽¹⁾ محمود عبد الفتاح رضوان، مرجع سبق ذكره، ص(17).

⁽²⁾ محمد منير شاكر وآخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرار، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص(52).

2.2. نسب السيولة: تهدف مجموعة نسب السيولة إلى قياس وتحليل رأس المال العامل والتعرف على درجة سيولة المشروع.⁽¹⁾

تستخدم نسب السيولة كأدوات لتقييم المركز الائتماني للمؤسسة والذي يعبر عادة عن مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل، وتقاس من خلال مجموعة النسب التالية:

جدول رقم (04): نسب السيولة:

النسبة	الصيغة الرياضية	التفسير
نسبة السيولة العامة	$\frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الديون قصيرة الأجل}}$	تبين هذه النسبة مدى تغطية الأصول المتداولة بالديون قصيرة الأجل، فإذا كانت هذه النسبة أقل من 1 فهذا يعني عدم قدرة المؤسسة على تغطية ديونها القصيرة الأجل بأصولها المتداولة وبالتالي تعتبر المؤسسة في وضعية مالية سيئة. أما إذا كانت هذه النسبة تساوي أو أكبر من 1 فهذا يعني أن المؤسسة في وضعية مالية متوازنة وبالتالي فالمؤسسة قادرة على تغطية ديونها القصيرة الأجل بأصولها المتداولة.
نسبة السيولة المختصرة	$\frac{\text{الأصول المتداولة - المخزون}}{\text{الديون قصيرة الأجل}}$	تعتبر هذه النسبة الأكثر دقة من حيث الحكم على درجة السيولة، كما تعتبر مقياساً لمقدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها القصيرة الأجل من الأصول السريعة التحول إلى نقدية دون اللجوء إلى بيع البضاعة. يجب أن تكون هذه النسبة مرتفعة حيث حدد لها حد أدنى بـ 0,3 وحد أقصى بـ 0,5 وهو حد الضمان.
نسبة السيولة الجاهزة	$\frac{\text{القيم الجاهزة (النقديات)}}{\text{الديون قصيرة الأجل}}$	تبين هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على تسديد الديون قصيرة الأجل بالاعتماد على السيولة الموجودة تحت تصرفها حالياً. وقد حدد لهذه النسبة حد أدنى بـ 0,2 وحد أقصى بـ 0,3 وهناك من يقول بـ 0,4.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المراجع التالية:

- يوسف حسن يوسف، التمويل في المؤسسات الاقتصادية، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، مصر، 2012، ص(93-95).
- حسين عطا غنيم، دراسات في التمويل، المكتبة الأكاديمية للنشر، مصر، 2005، ص(118).
- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية (مدخل نظري وتطبيقي)، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص(163).

3.2. نسب المديونية: تستعمل هذه النسب للحكم على السياسات التمويلية المنتهجة من طرف المؤسسة، فهي تبين الخطر الذي يمكن أن يلحق بالمؤسسة نتيجة لجوئها للديون لتمويل نشاطها من خلال هذه القروض، وتنقسم نسب المديونية إلى:

⁽¹⁾ كامل آل شبيب دريد، مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص(76).

جدول رقم(05): نسب المديونية:

النسبة	الصيغة الرياضية	التفسير
نسبة الاستقلالية المالية	$\frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{مجموع الديون}}$	تعبر هذه النسبة في الواقع عن مدى قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها وديونها المالية التي تقع على عاتقها اتجاه الدائنين باللجوء فقط إلى مواردها الخاصة، ويجب أن تكون أكبر من 1 إذ يدل ذلك على أن المؤسسة تستطيع أن تتعامل بمرونة مع دائنيها.
نسبة قابلية السداد	$\frac{\text{مجموع الديون}}{\text{مجموع الأصول}}$	وتسمى هذه النسبة أيضا نسبة القدرة على الوفاء، إذ تبين مدى تغطية موجودات المؤسسة بأموالها الخارجية، وكلما كانت هذه النسبة صغيرة كانت أموال الدائنين مضمونة.
نسبة المديونية الإجمالية	$\frac{\text{مجموع الديون}}{\text{مجموع الخصوم}}$	وتسمى هذه النسبة أيضا بنسبة التمويل الخارجي، حيث تسمح بمعرفة نسبة مساهمة الديون في هيكل الخصوم فكلما كانت صغيرة كلما كانت أموال الدائنين مضمونة.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المرجع التالي:

- مبارك لسلوس، التسيير المالي (تحليل نظري)، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص(46).

4.2. نسب المردودية (الربحية): تعرف المردودية على أنها قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح بصفة دائمة في اطار

نشاطها، وتعتبر نسب المردودية بأنها نسب مختلطة يتم الحصول على بنودها من قائمتي حسابات النتائج والميزانية.

وقد قسمت المردودية إلى ثلاث أقسام كما يلي:

جدول رقم(06): نسب المردودية:

التفسير	الصيغة الرياضية	النسبة
تعرف المردودية الاستغلالية على أنها معدل الربحية، حيث توضح مقدار الأرباح التي تحققت مقابل كل وحدة واحدة من إجمالي المبيعات مما تساعد ادارة المؤسسة على تحديد سعر البيع الواجب للوحدة الواحدة.	$\frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{\text{رقم الأعمال خارج الرسم}}$	المردودية الاستغلالية (التجارية)
هي قدرة المؤسسة على تحقيق نتيجة بغض النظر على أسلوب التمويل المتبع وهي تقيس مساهمة كل وحدة نقدية من رأس المال المستثمر في توليد نتيجة الاستغلال، وذلك بمقارنة ما استثمرته المؤسسة من أموال مع النتيجة المرجوة من ذلك الاستثمار. تعتبر المردودية الاقتصادية من أفضل النسب التي تستخدم لقياس عائد العمليات لأن ربح هذه الأخيرة (النتيجة الاقتصادية) متعلق بالنشاط الرئيسي للمؤسسة دونت الأنشطة الثانوية أو الاستثنائية.	$\frac{\text{نتيجة الاستغلال}}{\text{الأصول الاقتصادية}}$	المردودية الاقتصادية
يتوضح هذا العائد مدى كفاءة الإدارة في استغلال أموال أصحاب المؤسسة وقدرتها على تحقيق أرباح من تلك الأموال بمعنى قدرة المؤسسة على تحقيق نتائج لمساهميها أي أنها تتعلق بالمقارنة بين ثروة المساهمين ومبالغهم المقدمة.	$\frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}}$	المردودية المالية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المراجع التالية:

- Christophe Thibierge, **Analyse Financière**, 2^{ème} édition, Vuibert, France, 2007, p(72).

- يوسف حسن يوسف، **التمويل في المؤسسات الاقتصادية**، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، مصر، 2012، ص(104).

ثانيا: تقييم الأداء المالي بواسطة نسب النشاط (معدلات الدوران):

تقيس لنا هذه المجموعة من النسب كيفية تسيير المؤسسة لمجموع أصولها ذات درجات السيولة المختلفة مقارنة بدرجات استحقاق عناصر الخصوم، كما أن حساب وتحليل عناصر الاستغلال بالمؤسسة يسمح بمعرفة سيولة مختلف العناصر التي تكون الأصول المتداولة والديون قصيرة الأجل، ومن البديهي أنه كلما كان دوران هذه العناصر سريعا كلما كان الوقت ضروري لتحويلها إلى نقدية أقل وذلك بفرض ثبات العوامل الأخرى (خاصة الإنتاج)، وتنقسم نسب النشاط إلى:

1. نسب دوران المخزون: إن الاستثمار في المخزون لا يحقق ربحا طيلة مدة التخزين، لذلك يسمى بالاستثمار الجامد وكلما طالت مدة التخزين تحملت المؤسسة تكاليفا أكثر، ولذلك يعمل المسيرين على تسريع دوران المخزون ومن أهم نسب دوران المخزون نجد:

جدول رقم (07): نسب دوران المخزون:

التفسير	الصيغة الرياضية	النسبة
تظهر هذه النسبة سرعة حركة المخزون في المؤسسة، وكلما ارتفع معدل الدوران كان هذا مؤشرا ايجابيا على كفاءة المؤسسة، مع الأخذ في الاعتبار أن معدل الدوران يختلف باختلاف نشاط كل مؤسسة من حيث كونها تعمل في مجال تجاري أو صناعي أو خدماتي.	$\frac{\text{تكلفة المبيعات}}{\text{متوسط المخزون}}$	نسب دوران المخزون: - معدل دوران المخزون
حيث كلما قلت فترة التخزين كان ذلك أفضل للمؤسسة، فتكاليف التخزين تصبح أقل وسيولتها تتحسن وحاجتها إلى الأموال تقل.	$\frac{360 \text{ يوما}}{\text{معدل دوران المخزون}}$	- المدة الوسطية لتصريف المخزون

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المراجع التالية:

- نعيم نمر داوود، التحليل المالي دراسة نظرية وتطبيقية، ط1، دار البداية للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص(62).
 - محمد منير شاكر وآخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص(77).
 - محمد إبراهيم عبد الرحيم، اقتصاديات الاستثمار والتمويل والتحليل المالي، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، مصر، 2008، ص(144).
2. نسب دوران الزبائن والموردين: يجب على المؤسسة أن تحاول الاستفادة أكثر من الموردين أي بزيادة مدتهم وتخفيض مدة الزبائن حتى تستفيد من الفرق بين المدتين بالمبلغ الذي يعتبر تمويل خارجي إضافي وبدون فوائد، ومن أهم نسب دوران العملاء والزبائن نجد:

جدول رقم(08): نسب دوران الزبائن والموردين:

التفسير	الصيغة الرياضية	النسبة
يمثل مدى كفاءة المؤسسة في تحصيل ديونها، حيث أن فترة الائتمان الممنوحة للزبائن ومعدل الدوران يتعلقان بالسيولة التي تتوفر للمؤسسة، وكلما ارتفع معدل الدوران كان ذلك مؤشرا إيجابيا على كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها ويدل على أن المؤسسة تقوم بتحصيل ديونها بالسرعة الممكنة وبكفاءة عالية.	$\frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{متوسط (ديون الزبائن + أوراق القبض)}}$	نسب دوران الزبائن والموردين: - معدل دوران ديون الزبائن
وكما هو معروف فإن معدل الدوران وفترة الائتمان يتعلقان بالسيولة، فكلما ارتفع المعدل وانخفضت فترة الائتمان كلما دل ذلك على كفاءة أكبر في استخدام الموارد المالية للمؤسسة.	$\frac{360 \text{ يوم}}{\text{معدل دوران ديون الزبائن}}$	- المدة الوسطية لتحصيل ديون الزبائن
يظهر هذا المعدل الفترة التي يمنحها الدائنون للمؤسسة لتسديد مستحقاتهم، ومقارنتها مع معدل دوران الزبائن فإذا كانت الفترة الممنوحة من الدائنين (الموردين) أكبر من الفترة الممنوحة للمدينين (الزبائن) كان هذا المؤشر دليلا إيجابيا على كفاءة المؤسسة.	$\frac{\text{المشتریات السنوية}}{\text{متوسط (ديون الموردين + أوراق الدفع)}}$	- معدل دوران ديون الموردين
تظهر فترة التسديد الفترة الزمنية التي يمنحها الدائنون (الموردون) للمؤسسة، ولدراسة وضع المؤسسة يفضل إجراء مقارنة بين الفترة الممنوحة للمدينين والفترة المتحصل عليها من الدائنين، وكلما كانت الفترة الممنوحة للمدينين أقصر من الفترة المتحصل عليها من الدائنين، يكون وضع المؤسسة جيد وخاصة من زاوية السيولة المالية والعكس صحيح أيضا.	$\frac{360 \text{ يوما}}{\text{معدل دوران ديون الموردين}}$	- المدة الوسطية لتسديد ديون الموردين

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المراجع التالية:

- نعيم نمر داوود، التحليل المالي دراسة نظرية وتطبيقية، ط1، دار البداية للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص(63-65).
- محمد منير شاكرا وآخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص(78).

ثالثاً: تقييم الأداء المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي:

هناك مجموعة من المؤشرات يستند عليها المسير المالي لإبراز مدى توازن المؤسسة مالياً أهمها:

1. رأس المال العامل (FR): هو ذلك الجزء من الأموال الدائمة الذي يوجه لتمويل الأصول المتداولة، أي هو ذلك الفائض المالي الناتج عن تمويل الاحتياجات المالية الدائمة بالموارد المالية الدائمة. ويمكن حساب رأس المال العامل تبعاً لمنظورين كما يلي:

جدول رقم (09): رأس المال العامل:

البيان	طريقة الحساب
منظور أعلى الميزانية	رأس المال العامل (FR) = الأموال الدائمة - الأصول الثابتة
منظور أسفل الميزانية	رأس المال العامل (FR) = الأصول المتداولة - الخصوم المتداولة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المرجع التالي:

- إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي (الإدارة المالية)، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص(83).

1.1. أنواع رأس المال العامل: يمكن تقسيم رأس المال العامل إلى أربعة أنواع كما يلي:

جدول رقم (10): أنواع رأس المال العامل:

الأنواع	طريقة الحساب	التفسير
رأس المال العامل الاجمالي	رأس المال العامل الاجمالي = الأصول المتداولة	ويقصد به عناصر الأصول التي يكفل بها نشاط دورة الاستغلال المؤسسة وهي الأصول المتداولة.
رأس المال العامل الخاص	رأس المال العامل الخاص = الأموال الخاصة - الأصول الثابتة	هو ذلك الجزء من الأموال الخاصة المستعمل في تمويل الموجودات بعد تمويله للموجودات الثابتة. كما يبين مدى اكتفاء المؤسسة بالأموال الخاصة دون الاستعانة بالموارد المالية الأجنبية.
رأس المال العامل الأجنبي	رأس المال العامل الأجنبي = مجموع الديون	يبين قيمة الموارد المالية الأجنبية في المؤسسة والمتمثلة في مجموع الديون، كما يقيس مدى استقلالية المؤسسة مالياً.

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المراجع التالية:

- هيثم محمد الزغبى، الإدارة والتحليل المالي، ط1، دار الفكر للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص(134).

- محمد عزت اللحام وآخرون، الإدارة المالية المعاصرة، ط1، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص(126).

- مبارك لسوس، التسيير المالي (تحليل نظري)، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص(31).

2.1. حالات رأس المال العامل: هناك ثلاث حالات لرأس المال العامل وهي:

جدول رقم(11): حالات رأس المال العامل:

التفسير	الحالة
أي أنه يوجد فائض في الأموال الدائمة المتبقي بعد تمويل كل الأصول الثابتة، أي أن المؤسسة تستطيع مواجهة القروض قصيرة الأجل باستخدام أصولها المتداولة ويبقى فائض مالي يمثل هامش أمان، وبالتالي تعتبر وضعية جيدة للمؤسسة.	FR>0
أي أن المؤسسة ملزمة بالبحث عن موارد مالية لتغطية العجز بعد عدم قدرة الأموال الدائمة من تغطية تمويل الأصول الثابتة.	FR<0
تعتبر وضعية نادرة وتعني أن الأموال الدائمة تغطي الأصول الثابتة تماماً أي لا يوجد فائض ولا عجز.	FR=0

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المرجع التالي:

- فاطمة الزهراء طلحي، نبيلة ساسان، التشخيص المالي باستخدام المقاربة السيولية، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي محمد الشريف مساعدي، سوق أهراس، بتاريخ 22-23 ماي 2012، ص(9).

2. الاحتياج من رأس المال العامل (BFR): يعرف بأنه إجمالي الأموال التي تحتاجها المؤسسة خلال دورة الاستغلال وهي عبارة عن الفرق بين إجمالي المخزونات والقيم القابلة للتحقيق من جهة والالتزامات قصيرة المدى (باستثناء السلفات المصرفية) من جهة ثانية.⁽¹⁾

يتولد الاحتياج المالي للاستغلال عندما لا تستطيع المؤسسة مواجهة ديونها المترتبة عن النشاط بواسطة حقوقها لدى المتعاملين ومخزوناتهما، أي ينشأ نتيجة الفوارق الزمنية بين عمليات الشراء والبيع وعمليات التسويات المتعلقة بها وبالتالي يتوجب البحث عن مصادر أخرى لتمويل هذا العجز.⁽²⁾

1.2. يمكن حساب الاحتياج من رأس المال العامل من خلال العلاقة التالية:

جدول رقم(12): الاحتياج من رأس المال العامل:

طريقة الحساب	البيان
أصول متداولة خارج الخزينة - خصوم متداولة خارج الخزينة	الاحتياج من رأس المال
(الأصول المتداولة - النقدية) - (ديون قصيرة الأجل - السلفات المصرفية)	العامل (BFR)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المرجع التالي:

- إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي (الإدارة المالية، أجوبة، تمارين، حلول)، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص(61).

⁽¹⁾ شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص(216).

⁽²⁾ إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي (الإدارة المالية)، مرجع سبق ذكره، ص(104).

2.2. حالات الاحتياج من رأس المال العامل: هناك ثلاث حالات للاحتياج من رأس المال العامل هي:

جدول رقم(13): حالات الاحتياج من رأس المال العامل:

التفسير	الحالة
في هذه الحالة لم تتمكن المؤسسة من تغطية احتياجاتها بمواردها.	BFR>0
في هذه الحالة يوجد فائض في الأموال حيث يمثل الفائض نقدياً مجمدة.	BFR<0
في هذه الحالة تكون المؤسسة متوازنة مالياً.	BFR=0

المصدر: من إعداد الطالبتين.

3. الخزينة الصافية (TN): هي مجموع الأموال الجاهزة التي توجد تحت تصرف المؤسسة لمدة دورة استغلالية، أي مجموع الأموال السائلة التي تستطيع المؤسسة استخدامها فوراً، والخزينة الصافية على درجة كبيرة من الأهمية لأنها تعبر عن وجود أو عدم وجود توازن مالي بالمؤسسة، وتحسب بالعلاقة التالية:

جدول رقم(14): الخزينة الصافية:

طريقة الحساب	البيان
خزينة الأصول - خزينة الخصوم	الخزينة الصافية (TN)
رأس المال العامل (FR) - الاحتياج من رأس المال العامل (BFR)	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المرجع التالي:

- مليكة زغيب، ميلود بوشنقير، التسيير المالي، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص(53).

1.3. حالات الخزينة: هناك ثلاث حالات للخزينة وهي:

جدول رقم(15): حالات الخزينة:

التفسير	الحالة
تعتبر الخزينة في هذه الحالة موجبة ولكن للوصول إلى المثالية يجب على المسير المالي اتخاذ قراراته لتفادي تجميد النقدية.	TN>0
في هذه الحالة لم تحقق المؤسسة توازناً مالياً، وبالتالي فهي بحاجة إلى موارد مالية إضافية من أجل ضمان استمرارية النشاط.	TN<0
أي أن المؤسسة في هذه الحالة حققت توازن مالي معدوم، وبالتالي لا بد لها من البحث عن موارد جديدة لضمان تغطية احتياجاتها المستقبلية.	TN=0

المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثالث: أثر عملية تقييم الأداء المالي

من أجل تقييم الأداء المالي ونجاح عملية التقييم، لا بد على المؤسسة أن تحرص على توفير مجموعة من الشروط الضرورية لإنجاح العملية، خاصة وأن هذه الأخيرة تواجه العديد من الصعوبات والمعوقات. أولاً: معوقات عملية تقييم الأداء المالي:

تواجه عملية التقييم مجموعة من الصعوبات والمعوقات أهمها⁽¹⁾:

1. الخطأ: يعني ميل المقيم أن يقيم كل أبعاد وجوانب الأداء، حيث يفترض استقلاليتها عن بعضها البعض.
2. التحيز: تصبح الأساليب الصادقة غير سليمة نتيجة التحيز من جانب القائمين بعملية التقييم.
3. الاتجاه نحو النزعة المركزية: تحدث هذه النزعة عندما يتجنب القائمون بالتقييم من طرفي المقياس المدرج، أو أنهم يميلون إلى التركيز في التقييم حول نقطة وسطى من المقياس.
4. المشكلات الخاصة بالثبات والوثوق: يفقد القائمون بعملية التقييم للمصداقية نتيجة استخدام معايير غير مناسبة، ونتيجة لغياب أو الضعف التدريبي على أساليب ووسائل التقييم.
5. التضخم في التقدير: إن العنصر الآخر الذي يحد من عملية التقييم وفعاليتها هو الاتجاه نحو التضخيم وتكبير النتائج بمرور الزمن.
6. صعوبة القياس الكمي لبعض جوانب نشاط المؤسسة وضعف منظومة المعلومات والبيانات اللازمة لعملية التقييم.

ثانياً: سبل نجاح عملية تقييم الأداء المالي:

- إن فهم عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة لا يقتصر فقط على معرفة المفهوم والأهداف، مما يضمن التوصل إلى نتائج مبنية على أسس علمية ونجاح عملية التقييم تتطلب توفر جملة من الشروط الضرورية التي من شأنها أن تساهم بدرجة كبيرة في تحقيق الدقة والثقة، ويمكن إبراز أهم هذه الشروط في النقاط التالية⁽²⁾:
1. أن تتوفر المؤسسة على نظام فعال ومتكامل للمعلومات والبيانات لتقييم الأداء المالي.
 2. أن يكون الهيكل التنظيمي للمؤسسة واضحاً ودقيقاً، تتحدد فيه صلاحيات ومسؤوليات كل موظف أو إطار بالمؤسسة وذلك من أجل زيادة كفاءته وفعاليتها مع تخفيض تكلفته.
 3. أن تكون أهداف الخطة المالية، الإنتاجية، التسويقية، بنية واضحة وقابلة للتنفيذ، وهذا لا يتم دون القيام بدراسة دقيقة ومناقشتها مع كافة المستويات داخل المؤسسة، حتى تأتي الأهداف متوازنة.
 4. أن تكون الإجراءات الموضوعية لمسار عمليات تقييم الأداء المالي بين الإدارات المسؤولة عن التقييم في الهيكل التنظيمي واضحة ومنظمة، ابتداء من الإدارة في مركز المسؤولية وصعوداً إلى الإدارة بالعكس.

⁽¹⁾ سميرة قايد، هدى مرقاق، مرجع سبق ذكره، ص(60-61).

⁽²⁾ المرجع نفسه، ص(43-45).

المطلب الرابع: الاتجاهات التقليدية والحديثة لنظام مراقبة التسيير ودورها في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

تعتبر المؤسسة الاقتصادية الركيزة الأساسية لبناء اقتصاد، لذا فمصير المؤسسة مرتبط بمدى شجاعة القرارات وتحقيق الأداءات المتميزة للوصول إلى الأهداف، وذلك من خلال تحسين الوضعية المالية وتنمية نشاطاتها والتحكم في تسييرها، وهذا لا يتحقق إلا بتطبيق مراقبة التسيير بمختلف اتجاهاتها سواء التقليدية منها (محاسبة مالية، محاسبة التكاليف والتحليل المالي) أو من خلال التطرق إلى الاتجاهات الحديثة (نظام المعلومات، الموازنة التقديرية ولوحة القيادة) كمقاييس لتقييم الأداء بصفة عامة من ناحية وتقييم الأداء المالي وتحسينه من ناحية أخرى.

أولاً: الاتجاهات التقليدية:

تضم الاتجاهات التقليدية لنظام مراقبة التسيير كلا من المحاسبة والتحليل المالي كأدوات للرقابة وتقييم الأداء المالي من خلال مساهمة كل منهما في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية.

1. المحاسبة ودورها في تقييم الأداء المالي: لم يعد في الاقتصاد أن تعرف المؤسسة كيف تبيع لتحقيق النجاح، فنجاحها يتوقف على قدرتها على تكييف عرضها على ما يطلبه السوق، وكذلك على السيطرة على الشروط الداخلية للاستغلال وذلك بمضاعفة الجهود للتنبؤ بالأحداث من أجل التكيف أكثر فأكثر مع السوق أو مع الوضعيات المتطورة باستمرار، لذلك يمكن القول أن السبب الرئيسي وراء الحاجة إلى دراسة المحاسبة المالية تتمثل في مدى أهمية الاستفادة من البيانات المتولدة من الأنشطة الاقتصادية والأحداث التجارية، وكذلك إعداد القوائم المالية الأمر الذي يؤدي إلى توصيل المعلومات المفيدة إلى متخذي القرارات، وبالتالي تصبح المحاسبة المالية في خدمة الاقتصاد.

كما تعمل محاسبة التكاليف على مراقبة مردودية مختلف الأقسام في المؤسسة أو مختلف المنتجات أو مجموعة المنتجات المتشابهة وذلك بمتابعة تطور التكاليف مع الزمن ومقارنتها مع المبالغ المحددة مسبقاً.

إن معرفة التكاليف يسمح بإدارتها معيارياً في التسيير، أي إمكانية مقارنة النتائج المحققة بالقيم المعيارية، فمقارنة التكاليف الحقيقية بالتكاليف المعيارية يسمح بتحديد الفروقات الموازية وتحليلها لاتخاذ القرارات التصحيحية وبالتالي تهتم محاسبة التكاليف بتقديم المعلومات المحاسبية الضرورية للمراقبة الموازية لتقييم الأداء المالي ومن ثمة اتخاذ القرار.

2. التحليل المالي ودوره في تقييم الأداء المالي: يستعين القوائم على التقييم خلال قيامه بعملية تقييم الأداء المالي بمؤشرات تساعده على القياس وهي كثيرة ومتنوعة، تعطينا صورة كافية عن التسيير داخل المؤسسة وتطور أدائها المالي خلال فترات معينة، ويتم التقييم من خلاله بطرق وتقنيات عديدة قد تختلف على حساب الهدف المراد التوصل إليه من الدراسة.

حيث يعتبر التحليل المالي باستخدام النسب من أساليب التحليل المالي الأكثر شيوعاً في عالم الأعمال كونه يوفر عدداً كبيراً من المؤشرات المالية التي يمكن الاستفادة منها في تقييم الأداء المالي للمؤسسة في مجالات

الربحية، السيولة والكفاءة في إدارة الأصول والخصوم، كما يستعمل التحليل المالي للتعرف أو الحكم على مستوى الأداء المالي واتخاذ القرارات المتعلقة بحجم ونوع الأصول الواجب شراؤها وحجم ونوع التمويل المناسب لكل نوع من أنواع تلك الأصول من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

ثانيا: الاتجاهات الحديثة:

تمثل كل من نظام المعلومات، الموازنة التقديرية ولوحة القيادة الاتجاهات الحديثة لنظام مراقبة التسيير المساعدة على تقييم الأداء المالي وتحسينه باعتبارها أدوات رقابية تسمح بالتعرف على العلاقات الاقتصادية التي تربط بين الموارد المتاحة وكيفية استخدامها في المؤسسة.

1. نظام المعلومات والموازنة التقديرية ودورها في تقييم الأداء المالي: نظام المعلومات هو ذلك النظام الذي يستخدم الأفراد والمعدات والإجراءات وسياسيات التشغيل لتجميع ومعالجة البيانات وتوزيع المعلومات شريطة الالتزام بخصائص البيانات التي أسلفنا إليها حيث يفي نظام المعلومات بمتطلبات الإدارة، كما يعتبر نظام المعلومات المحاسبي شبكة الاتصال الرسمية في المؤسسة ومن ثمة إنتاج البيانات وتقديمها إلى المنفذين وذلك لمعاونتهم في أداء مهامهم الأساسية والفرعية، وعلى ذلك فإن نظام المعلومات يجب أن يتم تصميمه بصورة تمكن مستخدميه من تقييم الأداء المالي للمؤسسة بما يحقق أفضل علاقة بين المدخلات والمخرجات من جهة، ومن جهة أخرى تحقيق الأهداف المحددة مسبقا التي يمكن استخدامها كمعايير لتقييم الأداء الإداري، ونلخص القول بأن نظام المعلومات هو أداء رقابية هامة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة.

كما تعبر الموازنة التقديرية عن خطة مالية للمؤسسة تتضمن التفاصيل الخاصة بكيفية الإنفاق والحصول على الأموال وأداة تساعد المؤسسة على تقييم الأداء المالي لها، كما أنها عبارة عن الجهود المستمرة للقيام بالعمل بأفضل طريقة ممكنة وهي تحقق الخدمات الرئيسية التالية: التخطيط، التنسيق، التوجيه والرقابة.

وينبغي في جميع الأحوال أن يتضمن مفهوم الرقابة عملية تحديد الأداء الفعلي ثم تحليله ودراسته في ضوء هدف أو معيار محدد مقدما بقصد تحديد مدى تطابق الأداء الفعلي مع الخطط والأهداف الموضوعية وتحديد الانحرافات وتحليلها والتعرف على أسبابها وبحث سبل علاجها، ويعني ذلك أن هذه الأداة تمثل وتتضمن تقييما للأداء المالي وتشمل بالضرورة توفير تقارير الأداء كتغذية عكسية للمعلومات تساعد على متابعة النتائج المتحققة وتعمل على التخطيط بالرقابة وبذلك تكون عملية تقييم الأداء المالي جزءا أساسيا من عملية الرقابة، وبطبيعة الحال يمكن اتخاذ الموازنة التقديرية كأداة لقياس الأداء المالي تمهيدا لتقييمه في ضوء الأهداف المحددة بما يحقق أهداف الموازنة الرقابية، ولأن الموازنة تمثل أحد صور معايير الأداء التي تعبر عن الأداء المستهدف فإنه يمكن استخدامها كأداة لقياس وتقييم الأداء المالي خاصة إذا كانت تقديرات الموازنة مرتبطة بمراكز المسؤولية المختلفة داخل المؤسسة الاقتصادية.

تتحقق الرقابة على الأداء المالي للمؤسسة من خلال المقارنة بين النتائج المتوقعة وبين النتائج الفعلية المحققة واستخراج الانحرافات، ويتحقق ذلك من خلال المراحل التي نوجزها في النقاط التالية:

1.1. وضع القوائم المالية الفعلية جنبا إلى جنب مع القوائم المالية التقديرية لنفس الفترة.

2.1. استخراج الانحرافات في مختلف البنود الرئيسية المشكلة لهذه القوائم.

3.1. تحليل الانحرافات من خلال دراسة مختلف عناصر هذه القوائم وتبريرها وتفسيرها على ضوء الظروف التي عاشتها المؤسسة في تلك الفترة ومقارنتها مع الفترة التي يتم فيها إعداد القوائم المالية التقديرية.

4.1. استخراج النتائج وإعداد التقارير الخاصة بهذه العملية، حيث يتم التركيز على العناصر التي انحرفت.

ولاشك أن تحديد الانحرافات وفقا لمراكز المسؤولية في المؤسسة يؤدي إلى تحديد المسؤولية عن هذه الانحرافات وسبل معالجتها، وبذلك تعد الموازنة التقديرية وسيلة هامة تساعد الإدارة على ممارسة الرقابة وتسهيل عليها عملية تقييم الأداء المالي وفقا لنظام محاسبة المسؤولية.

2. لوحة القيادة ودورها في تقييم الأداء المالي: لوحة القيادة هي مجموعة مهمة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها والتي تكشف الاختلافات الحاصلة، والتي تسمح كذلك باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير وهذا لبلوغ الأهداف المسطرة ضمن استراتيجية المؤسسة.

وتعمل لوحة القيادة على تقييم الأداء المالي من خلال:

1.2. توضيح استراتيجية المؤسسة وترجمة أهدافها من خلال استعمال مؤشرات للتعبير عن المفاهيم التي قد تكون معقدة أحيانا.

2.2. لوحة القيادة هي عبارة عن نظام للإنذار فهو يسمح باستخراج الانحرافات الدالة على الحالات الاستثنائية وبذلك يسمح للمسيرين بالتركيز على هذه الحالات غير العادية، كما يقود المسيرين للتفاعل مع التغييرات الحاصلة فهو يسمح لهم بأن يكونوا في أحسن حالة.

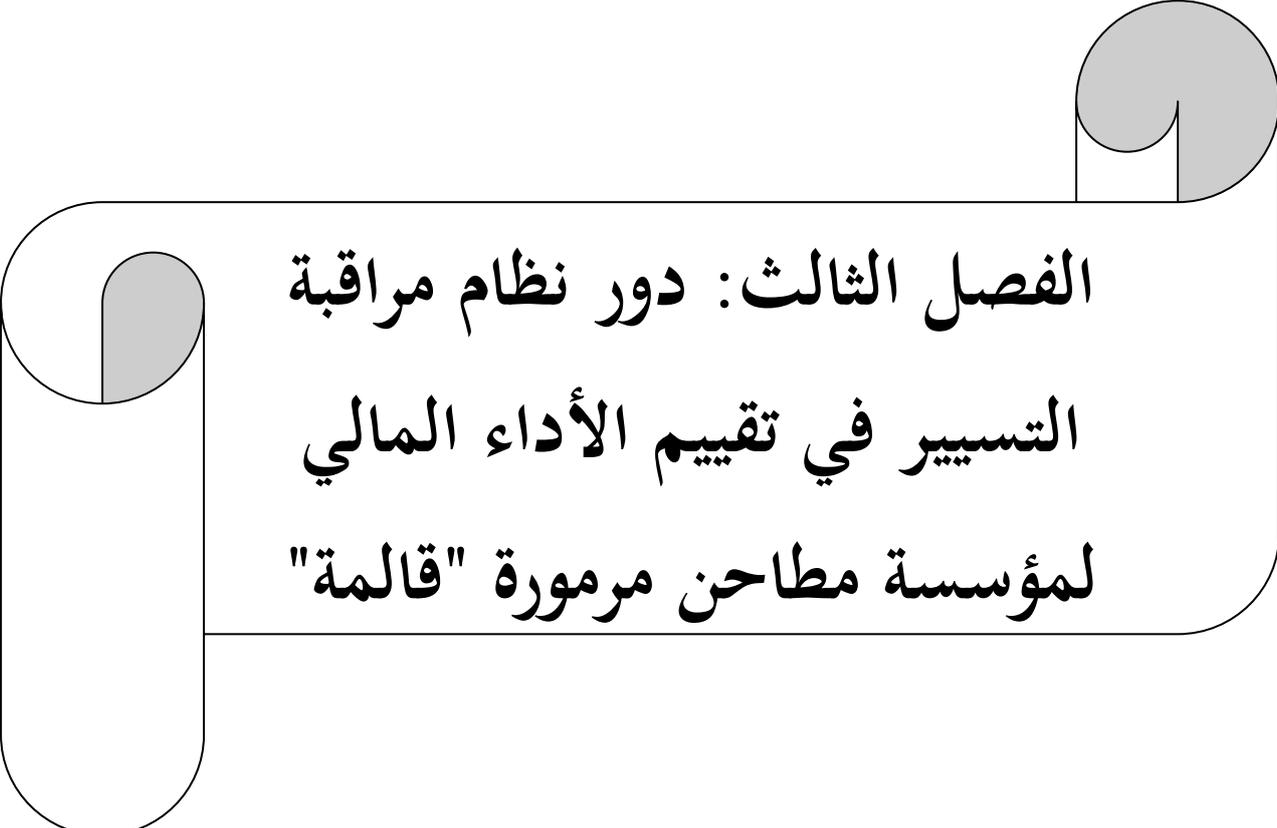
3.2. لوحة القيادة تسمح بمراقبة الاستقلالية وبالتالي تحمل المسؤولية من طرف مختلف المسؤولين في مختلف المستويات الإدارية، فهي تسمح بتحديد النتائج المحققة في كل مستوى.

4.2. لوحة القيادة هي وسيلة للاتصال فهي تسمح بتبادل المعلومات بين المسؤولين وبالتالي فهي تعتبر وسيلة لتقييم وتطوير الأداء المالي.

5.2. مقارنة مستويات الأداء المنتظرة والإنجازات حيث تسلط الضوء على مواطن العجز في الأداء المالي والتي تسعى الإدارة دوما إلى تجاوزها وتحسينها.

خلاصة:

بناء على ما تم عرضه في هذا الفصل من شرح وتحليل، نلخص القول إلى 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 استراتيجي بشكل مستمر ومتواصل. ومع التطور الذي شهدته المؤسسات الاقتصادية أصبح قياس وتقييم أدائها المالي ضرورة حتمية باعتبار 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 تسعى إليها.

A decorative scroll graphic with a black outline and a light gray fill. The scroll is unrolled in the center, with the text written on it. The top and bottom edges of the scroll are rounded. There are two circular tabs on the right side of the scroll, one at the top and one at the bottom, both filled with light gray. The text is written in a bold, black, Arabic font.

**الفصل الثالث: دور نظام مراقبة
التسيير في تقييم الأداء المالي
لمؤسسة مطاحن مرمورة "قائمة"**

تمهيد:

على ضوء ما تم تقديمه في الفصلين السابقين من الدراسة النظرية لموضوع "دور نظام مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، فإننا سنتطرق إلى الجانب التطبيقي لمحاولة إبراز مدى تطابق موضوع بحثنا مع الواقع، حيث اخترنا مؤسسة مطاحن مرمورة "قالمة" لإجراء دراستنا الميدانية لأنها تعتبر من بين أهم المؤسسات الإنتاجية الوطنية ذات الطابع العمومي والتي استطاعت أن تثبت مكانتها في السوق المحلية والجهوية. حيث حاولنا إسقاط ما تم التطرق إليه في الدراسة النظرية على الواقع التطبيقي، وهذا لتبيان أهمية ودور كل من التحليل المالي والموازنات التقديرية باعتبارهما من بين أهم أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي للمؤسسة حيث تم تقسيم هذا الفصل وهيكلته على النحو التالي:

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن مرمورة "قالمة".

المبحث الثاني: الأدوات التقليدية لنظام مراقبة التسيير ودورها في تقييم الأداء المالي لمطاحن مرمورة "قالمة".

المبحث الثالث: الأدوات الحديثة لنظام مراقبة التسيير ودورها في تقييم الأداء المالي لمطاحن مرمورة "قالمة".

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن مرمورة "قائمة"

سنقوم في هذا المبحث بتوضيح المنهج المتبع وجميع الأدوات المستخدمة في هذه الدراسة، مع إبراز كلا من المجال المكاني والزمني، هذا بالإضافة إلى تقسيم عام للمؤسسة محل الدراسة.

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية

لابد لكل دراسة علمية من منهجية يتبعها الباحث لتحقيق الانسجام بين فرضيات وتساؤلات البحث وعملية الإجابة عنها ميدانيا بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة، لذلك سنحاول في هذا المطلب التعرف لمنهج الدراسة والتقنيات المنهجية المتبعة، وكذلك مختلف الأدوات المستعملة في هذه الدراسة الميدانية لجمع البيانات والمعلومات، وكذا التعرف على المجال المكاني والزمني.

أولاً: منهج الدراسة:

نتيجة لطبيعة الدراسة التي تهدف إلى تشخيص دقيق للموضوع اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم على جمع وتحصيل وعرض المادة العلمية ثم التعليق عليها من خلال النتائج المتوصل إليها. ويركز هذا المنهج على تحديد حالة محددة بعينها كخطوة أولى، ومن ثم جمع المعلومات التي يجب أن تكون مفصلة ودقيقة كخطوة ثانية، وفي الأخير تحليل المعلومات التي تم جمعها بطريقة علمية وموضوعية للحصول على نتائج محددة ولهذا اعتمدنا هذا المنهج في المؤسسة محل الدراسة، حيث قمنا بعدة زيارات ميدانية محاولة للحصول على أكبر كم من المعلومات لمساعدتنا على إبراز الدور المهم الذي يلعبه نظام مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي لمطاحن مرمورة، وذلك من خلال الوثائق المتعلقة بتعريف المؤسسة، هيكلها التنظيمي بالإضافة إلى القوائم المالية كالميزانيات المالية، جدول حسابات النتائج، الملاحق (مخزونات، إهلاكات ومؤونات... الخ) للفترة 2012-2014 وكذلك المخطط التقديري لسنة 2014، وغيرها من الوثائق المهمة المعتمدة في دراستنا الميدانية.

وفي الأخير قمنا بتحليل ما جاءت به الزيارات الميدانية باستخدام مؤشرات كمية وكيفية بهدف الوصول إلى نتائج دقيقة حول موضوع الدراسة.

ثانياً: أدوات جمع البيانات:

يتوقف نجاح البحث العلمي على اختيار أنسب الأدوات وكذا استعمالها من طرف الباحث، وقد تم استعمال مجموعة من الأدوات لإتمام هذا البحث في المجال التطبيقي والتي تتمثل فيما يلي:

1. الوثائق والسجلات: تم فحص مختلف وثائق المؤسسة محل الدراسة خاصة الوثائق المتعلقة بالجانب المالي والمتمثلة بالدرجة الأولى في الميزانيات المالية، جدول حسابات النتائج والمخطط التقديري... الخ.
2. المقابلة الشخصية: تعتبر من أهم الوسائل المستعملة في جمع البيانات وأكثرها استخداماً في البحوث العلمية، حيث تم الاعتماد على المقابلة الشخصية مع رؤساء قسم المحاسبة والمالية، قسم الموارد البشرية، قسم التدقيق وقسم مراقبة التسيير من أجل الحصول على إجابات دقيقة لمختلف الأسئلة التي تم طرحها بشأن المؤسسة حول تعريفها وتطورها التاريخي وكذا مناقشة هيكلها التنظيمي، طبيعة نشاطها، أساليب التسيير والرقابة بها بالإضافة إلى

طرح أسئلة تتعلق بموضوع الدراسة، كما قمنا بمقابلة بعض المرؤوسين بغية الحصول على بعض المعلومات حول درجة الانضباط والاهتمام عند أداء مختلف المهام المسندة إليهم، ومن جهة أخرى مدى عنايتهم وإحساسهم بالمسؤولية اتجاه المؤسسة ونظرتهم لها والظروف التي يمارسون فيها مهامهم.

3. الملاحظة: تم الاعتماد في هذا البحث على الملاحظة المباشرة والغير مباشرة ولقد استخدمت كوسيلة أخرى للبحث إضافة إلى الوثائق والسجلات والمقابلات بهدف التأكد من الفرضيات المنطلق منها، والتشخيص المباشر لما يحدث داخل المؤسسة محل الدراسة وذلك للاستفادة منها عند قيامنا بتحليل ميزانيات المؤسسة ودراسة الموازنات التقديرية للوصول إلى نتائج صحيحة.

ثالثاً: المجال المكاني للدراسة:

تمت الدراسة الميدانية على مستوى ولاية قالمة بمؤسسة إنتاج السميد "مطاحن مرمورة" الواقعة بمنطقة هيليوبوليس على بعد 5 كيلومتر شمال ولاية "قالمة".

رابعاً: المجال الزماني للدراسة:

دامت الدراسة الميدانية بمؤسسة "مطاحن مرمورة" شهر واحد، حيث خصص الأسبوع الأول منها للدراسة الاستطلاعية للحصول على بعض المعلومات المتعلقة بالمؤسسة، أما في الأسبوع الثاني من الدراسة فقد خصصناه لإجراء المقابلات مع بعض المسؤولين الماليين للحصول على الميزانيات المالية وجداول حسابات النتائج للمؤسسة المتعلقة بالسنوات الثلاث الأخيرة 2012، 2013، 2014، أما الأسبوع الثالث فقد خصصناه لمناقشة مختلف المعلومات المتحصل عليها من خلال إجراء مقابلات مع مختلف رؤساء قسم المالية والمحاسبة للإجابة على بعض الأسئلة المهمة والمتعلقة بموضوع بحثنا، في حين خصصنا الأسبوع الرابع والأخير للحصول على المخطط التقديري للمؤسسة لسنة 2014 ومناقشته مع مدير المالية والمحاسبة، وكذلك إجراء مقابلة مع مساعد المدير العام المكلف بمراقبة التسيير لمعرفة بعض المعلومات المتعلقة بوظيفته وبأساليب المتبعة للرقابة على التسيير داخل المؤسسة.

المطلب الثاني: بطاقة تعريف لمؤسسة مطاحن مرمورة "قالمة"

تم اختيار مطاحن مرمورة لإجراء الدراسة الميدانية نظرا لخصائص معينة من بينها أن المؤسسة إنتاجية وغايتها تلبية احتياجات السوق المحلي في مجال السميد، بالإضافة إلى بقايا الطحن والمتمثلة في النخالة والسفاساف والعمل على تطوير قدراتها وإمكانياتها باستمرار من أجل تعزيز مكانتها في السوق المحلية والوطنية.
أولا: لمحة تاريخية وجغرافية:

انبثق رياض قسنطينة سنة 1982 في أول الأمر عن مؤسسة سنباك التي تحولت بعدها إلى مؤسسة بالأسهم وهيكلت سنة 1989، بعد هذه العملية تحول المجمع إلى مجمع صناعي كبير يضم مؤسسة إنتاج وتسويق السميد، العجائن الغذائية، الكسكس وتكعيب النخالة.

1. المؤسسات التابعة للمجمع: وتمثل فيما يلي:

1.1. مطاحن سيدي أوغيس "أم البواقي".

2.1. المطاحن الكبرى لعوينات "نبسة".

3.1. مطاحن الليطورال والحورش "سكيكدة".

4.1. مطاحن سيجوس "عنابة".

5.1. مطاحن سيدي راشد والمخبر المركزي "قسنطينة".

6.1. خمائر الشرق "بوشقوف".

7.1. مطاحن مرمورة "قالمة": وهذا الأخير تقوم عليه دراستنا الحالية:

تأسس هذا الفرع في شهر نوفمبر 1989 في إطار تجديد المؤسسات وقد استقلت في شهر ماي 1990، لكن في ديسمبر 1997 تم تحويل اسم المؤسسة إلى المؤسسة الفرعية مطاحن مرمورة "قالمة" وهذا طبقا للنظام الأساسي لإنشاء المؤسسة العمومية الاقتصادية ذات الأسهم (SPA) بتاريخ: 1997/12/24 وتشمل هذه الأخيرة ثلاث وحدات منها: وحدة المقر، الوحدة الإنتاجية والتجارية بكل من هليوبوليس وبوشقوف. وتقع وحدة المقر والوحدة الإنتاجية والتجارية بدائرة هليوبوليس على بعد 5 كيلومتر شمال ولاية قالمة، وبالضبط في شارع بن بروق حسين على الطريق الوطني رقم 21، وتربع الوحدة على مساحة تقدر بـ 12500 متر مربع على عدة هياكل سيتم التطرق إليها في اللمحة التنظيمية.

ثانيا: لمحة إنتاجية وديمغرافية:

1. المؤشرات الإنتاجية لوحدة "هليوبوليس":

يتركز نشاط الوحدة الأساسي في إنتاج السميد العادي والممتاز وذلك باستخدام المادة الأولية وهي القمح الصلب، وتبلغ قدرته الإنتاجية 650 قنطار يوميا وحوالي 19500 قنطار في الشهر، بالإضافة إلى الزوال "النخالة" والتي تعتبر كفضلات مباعة.

2. المؤشرات الديمغرافية لمؤسسة مرمورة: ويمكن إبرازها من خلال الجدولين التاليين:

جدول رقم(16): توزيع العمال على الوحدات الثلاث:

الوحدة	العدد
وحدة المقر "هيليوبوليس"	19
الوحدة الإنتاجية والتجارية "هيليوبوليس"	58
الوحدة التجارية والإنتاجية "بوشقوف"	57
المديرية العامة	134

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من قبل قسم الموارد البشرية.

نلاحظ أن عمال المطاحن يتوزعون على مختلف فروع هذه المؤسسة حسب الجدول أعلاه حيث نلاحظ أكبر عدد يتواجد بالوحدة الإنتاجية والتجارية "بهيليوبوليس" باعتبارها أهم وحدة والأكثر إنتاجية.

جدول رقم(17): توزيع الفئات المهنية لوحدة "هيليوبوليس":

الفئة المهنية	موظفين دائمين	موظفين مؤقتين	المجموع
المنفذين	32	01	33
المتحكمين	16	03	19
الإطارات	06	-	06
المجموع	54	04	58

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من قبل قسم الموارد البشرية.

يتضح من الجدول أن الفئات المهنية الأكثر حظا في المناصب هم المنفذين باعتبارهم موظفين دائمين، وبعدها يأتي المتحكمين باعتبارهم موظفين دائمين، والذين يعتمدون على المستوى التعليمي أكثر، أما الإطارات وباعتبارهم فهي تحتل المركز الأخير وبأقل عدد مناصب (06) وذلك لأهمية هذا المنصب ومسؤوليته الكبيرة.

ثالثا: المؤسسات المتعاملة مع المؤسسة:

1. الموردون: التعاونية الفلاحية للحبوب الجافة "قالمة" وهي المورد الأساسي للمادة الأولية (القمح الصلب).

1.1. الموردون الآخرون هم:

أ. المؤسسة الخاصة لمواد التغليف بولاية عنابة.

ب. الموردون الخواص في بيع قطاع الغيار المتعلق بالوحدات الإنتاجية.

ج. الموردون الخواص في الأدوات واللوازم.

2. الزبائن (العملاء): هم:

1.2. زبائن خواص.

2.2. تجار الجملة والتجزئة.

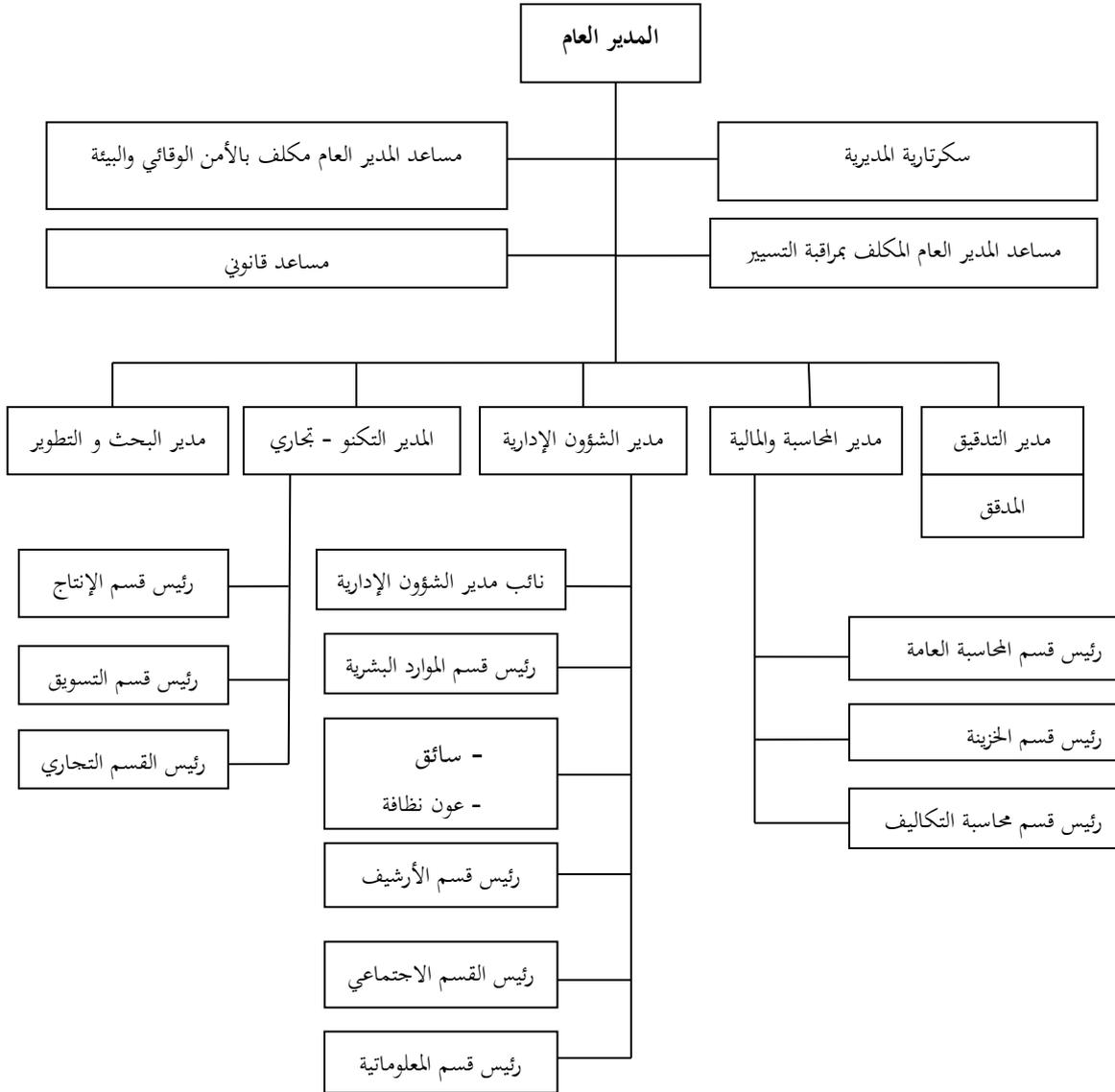
3.2. المستهلكين ومراكز البيع بمدينة قالمة (ONAB، مريين، جمعية تعاونية، FAB).

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمطاحن مرمورة "قالمة"

لتوضيح البنية الهيكلية للمؤسسة محل الدراسة ولإبراز المخطط التنظيمي الخاص بها والذي من خلاله تتضح السلطة الهرمية، القيادة، المسؤوليات ومهام كل قسم، كما يتضح تدفق المعلومات من قسم إلى قسم آخر، وبهذا نستطيع اعتبار أن الإطار العام لقيام نشاط وعمل الأقسام بداخل المؤسسة يكون وفقا للهيكل المؤطر بها. أولا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

يمكن توضيح الهيكل التنظيمي للمؤسسة من خلال المخطط الموالي:

شكل رقم (03): الهيكل التنظيمي العام لمطاحن مرمورة "قالمة":



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من قبل مدير المؤسسة (أنظر الملحق رقم: 22).

ثانيا: مكونات الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن مرمورة:

يمكن توضيح مختلف مكونات الهيكل التنظيمي على النحو التالي:

1. المدير العام: الذي يتمثل دوره في الإشراف العام على المؤسسة وتسييرها والتنسيق والحفاظة على مصالحها، بالإضافة إلى مراقبة كل العمليات وإصدار الأوامر.

2. سكرتارية المديرية: مهمتها القيام بالعمليات الإدارية للسكرتارية من تسيير للبريد والحفاظ على وثائق المؤسسة.
3. مساعد المدير العام المكلف بالأمن الوقائي والبيئة: كل مؤسسة مهما كانت طبيعة نشاطها فهي بحاجة إلى الأمن والوقاية للحفاظ على موجودات المؤسسة من الضياع، تحسين الإنارة الداخلية والخارجية من أجل تحسين الإنتاج والإنتاجية والحفاظ على المباني والعتاد والأشخاص.
4. مساعد المدير العام المكلف بمراقبة التسيير: يعتبر هذا القسم حديث النشأة حيث بدأ يعمل بشكل قانوني خلال السنة السابقة ويعمل على تزويد المجمع بقسنطينة بمختلف العمليات والمعلومات المتعلقة بنشاط الوحدة بهيلوبوليس، كما أنه يقوم بإنجاز تقرير يسمى بتقرير مراقبة التسيير الذي يعرض على مجلس إدارة المؤسسة لمناقشته كما تبعث نسخة منه إلى مدير المجمع، ثم بعد ذلك يتم مقارنته مع تقرير محافظ الحسابات.
5. مساعد قانوني: يهتم بتقديم الاستشارات القانونية ويمثل المؤسسة أمام الجهات القضائية، يتكفل بتجهيز العقود الإدارية والمعاملات التجارية.
6. مدير التدقيق (المدقق): يقوم المدقق بالتدقيق والمراجعة الداخلية لمختلف الحسابات المتعلقة بجميع الأقسام داخل المؤسسة، حيث أنه يمتلك مخطط يسير من خلاله مختلف نشاطاته ويقوم بمهامه، بحيث يراقب مدى درجة تطبيق القوانين بالمؤسسة وإذا وجد أي نقص أو خلل يعطي إنذاراته، وفي الأخير يقوم بإعداد تقرير حيث أن نسخة منه ترسل إلى مدير الوحدة ونسخة ثانية إلى مدير المجمع بقسنطينة.
7. مدير المحاسبة والمالية: يلعب مدير المحاسبة والمالية دورا مهما وفعالا داخل المؤسسة، حيث أن قسم المالية والمحاسبة يرتبط ارتباطا وثيقا بجميع الأقسام الأخرى ويعتبر العمود الفقري الذي تعتمد عليه المؤسسة ويضم:
 - 1.7. رئيس قسم المحاسبة العامة: يقوم بتسجيل جميع العمليات التي تقوم بها الوحدة يوميا والمتعلقة بالمشتريات، المخزونات والمبيعات.
 - 2.7. رئيس قسم الخزينة: يقوم بمعالجة العمليات التي تقوم بها الوحدة يوميا والمتعلقة بالمشتريات، المخزونات والمبيعات، مع العلم أنه يعالج العمليات من خلال التسجيل في أربع يوميات (يومية بنك الاستغلال، يومية بنك المدفوعات، يومية صندوق المقبوضات، يومية صندوق الدفعات)
 - 3.7. رئيس قسم محاسبة التكاليف: مكلف بإجراء القيود الخاصة بالتنازلات ما بين الوحدات ومراقبة مدخلات المخزون من حيث السعر والكمية وتحديد السعر المرجعي كما يقوم بإعداد التقرير الشهري.
8. مدير الشؤون الإدارية: يقوم بالإشراف على مختلف الأقسام التابعة له مثل قسم الموارد البشرية، قسم الشؤون الإدارية والتكوين، قسم الأرشيف، قسم المعلوماتية، بالإضافة إلى السائقين وعمال النظافة التابعين للمؤسسة.
9. مدير التكنو- تجاري: يتولى تسيير قسمه بالإشراف على الأقسام التابعة له منها:
 - 1.9. رئيس قسم الإنتاج: يتولى الإشراف على عملية الإنتاج ابتداء من دخول المادة الأولية إلى ورشات الإنتاج إلى أن تصل إلى المرحلة النهائية لتصبح منتج خام "سميد" وذلك بتسهيل عملية الإنتاج داخل كل ورشة والتنسيق بين الورشات، وتنتمي الوحدة لنظام الإنتاج المستمر حيث تشتغل 24 سا/24 سا.

2.9. رئيس قسم التسويق: يشرف على مختلف العمليات التسويقية للمؤسسة سواء اعلانات، اشهارات ومعارض... الخ.

3.9. رئيس القسم التجاري: يلعب هذا القسم دورا رئيسيا في تمويل الوحدة بالتمح الصلب الضروري لعملية الإنتاج إذ تتلقى ملفات مختلف الأقسام بالوحدة.

10. مدير التطوير: يختص في عمليات البحث والتطوير الخاصة بمنتجات المؤسسة، هذا بالإضافة إلى إدخال التعديلات على أغلفة المنتج.

المطلب الرابع: أهداف وحدة مطاحن مرمورة "قائمة"

تسعى المؤسسة لتحقيق مجموعة من الأهداف من خلال تكامل وتضافر جهود مختلف أقسامها على حد سواء وهذا من أجل الحفاظ على مكانتها واستمراريتها.

أولا: أهداف وحدة مطاحن مرمورة:

وتتلخص هذه الأهداف فيما يلي:

1. التكيف الإلزامي لحجم الإنتاج حسب الخطة الاقتصادية المكلفة بها.
2. الإنتاج وفق الكمية المطلوبة ووفق الزمن المحدد.
3. التقليل بقدر الإمكان من التكاليف من أجل الأسعار المقبولة لدى المستهلكين، كما تعمل الوحدة على الاستغلال الأمثل والعقلاني لمواردها المتاحة.
4. سد جميع متطلبات والاحتياجات من مادة السميد للتقليل من الاستيراد.
5. تحسين الإنتاج وتطوير وسائله لمواجهة المنافسة.
6. امتصاص اليد العاملة عن طريق اعتماد سياسة التكوين المستمر وتشغيل الشباب للتقليل من حدة البطالة.
7. محاولة الترويج لمنتجاتها لجذب العملاء والتأثير فيهم.
8. وفي ظل انتهاء الدولة لنظام الاقتصاد الحر فإن الوحدة تسعى لتكوين الإطارات والخبراء، وذلك لتطوير وتحسين إمكانيات الإنتاج من حيث الجودة، الكمية والسعر في إطار المنافسة الداخلية لتحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح.

المبحث الثاني: الأدوات التقليدية لنظام مراقبة التسيير ودورها في تقييم الأداء المالي لمطاحن مرمرورة "قالمة"

تعتمد المؤسسة محل الدراسة على جملة من أدوات مراقبة التسيير التقليدية في تقييم أدائها المالي، وتتبنى هذه الأخيرة التحليل المالي كأهم أداة يستعين بها متخذ القرار المالي في المؤسسة أو أي طرف آخر له مصلحة، حيث لا تقتصر أهميته على إدارة المؤسسة وحدها بل يتعدى ذلك إلى المدينين والدائنين لما لهم من مصالح تتطلب الحصول على أدق المعلومات عن المؤسسة ومدى سلامة مركزها المالي، الأمر الذي لا يمكن الوصول إليه إلا من خلال دراسة تفصيلية للبيانات المالية للفترة 2012-2014، لتغطية الجوانب التحليلية المختلفة وتقييم نتائج الأداء المالي لتفسيره وتحديد أماكن الضعف والقوة في السياسات المالية المتبعة.

المطلب الأول: الأدوات التقليدية لنظام مراقبة التسيير المطبقة لتقييم الأداء المالي

تستخدم المؤسسة جملة من الأدوات التقليدية لنظام مراقبة التسيير في تقييم أدائها المالي من بينها المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف وأهمها التحليل المالي.

أولاً: المحاسبة المالية:

تطبق المؤسسة المحاسبة المالية التي كانت تعرف في السابق بالمحاسبة العامة منذ نشأتها سنة 1989 بشكل جيد وامتقن وموافق للنظام المالي المحاسبي الجديد SCF ابتداءً من سنة 2010، وذلك باعتبار أن المحاسبة المالية إجبارية أي أنها مفروضة عليهم بسلطة القانون، وكما أن مختلف الأطراف المعنية بها هي الجهات الحكومية مثلاً مصلحة الضرائب التي تبحث عن معلومات دقيقة وهذا لتحديد الوعاء الضريبي وما هو مقدارها المستحق على المؤسسة، وكذلك هناك الديوان الوطني للإحصائيات (والممثل في مديرية التجارة لولاية قالمة) لنشر المعلومات عن المؤسسة، بالإضافة إلى البنوك ففي حالة طلب المؤسسة لقرض يطلب هذا الأخير ملف يتضمن مختلف العمليات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة، وبعد دراسة هذه المعلومات يقرر الموافقة أو عدم الموافقة على القرض.

ثانياً: محاسبة التكاليف:

أما فيما يخص محاسبة التكاليف فهي ليست لها أهمية أو قيمة داخل المؤسسة ولا تعتبر كمصدر هام للمعلومات بل تعد شكلياً فقط دون الاعتماد على معايير علمية دقيقة وإنما تقتصر فقط على حساب سعر التكلفة وبطرق بسيطة وبديهية، كما أن سعر التكلفة لا يدخل في تحديد سعر البيع الفعلي وذلك باعتبار أن إنتاج المؤسسة يتمثل في مادة السميد (عادي، ممتاز) ذات الاستهلاك الواسع، وهي ضرورية لدى المجتمع الجزائري كما أن أسعارها مدعومة من قبل الحكومة الجزائرية.

ومنه فمحاسبة التكاليف لا تعتبرها المؤسسة كأداة جيدة لمراقبة التسيير وبالتالي لا يمكن لهذه الأداة أن توفر المعلومات الضرورية التي تساهم في وضع الموازنة التقديرية للإنتاج.

ثالثا: التحليل المالي:

تعتمد المؤسسة بشكل كبير على التحليل المالي كما تعتبره أهم أداة لمراقبة تسييرها ومن ثم تقييم أدائها المالي، وذلك من خلال حساب مجموعة من النسب المالية، معدلات الدوران ومؤشرات التوازن المالي حتى تتمكن إدارتها من الفهم الجيد والشامل لحقيقة مركزها المالي والنقدي واتخاذ القرارات المناسبة، وذلك بالاستعانة بأحد العوامل المساعدة والمتمثلة في التحليل المالي الذي يهدف إلى تشخيص الحالة المالية العامة للمؤسسة وتقييم أدائها المالي لتحديد نقاط القوة ومحاوله الحفاظ عليها وتحديد نقاط الضعف ومحاوله تدعيمها.

المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي باستخدام النسب المالية

تعتبر النسب المالية من أهم الأدوات التي يتم الاعتماد عليها من قبل المؤسسة في تحليل وضعها المالي وبالتالي تقييم أدائها المالي، لكونها تعطي صورة واضحة عن ربحية المؤسسة ومركزها المالي ونشاطها خلال الفترة الزمنية للدراسة، وهناك عدد كبير من النسب المالية الممكن حسابها ولذلك يجب اختيار عدد محدود منها حسب المعطيات المتوفرة وحسب الغرض من التحليل.

أولا: عرض الميزانيات المالية المختصرة للفترة 2012-2014:

يتسم التعرف إلى الميزانيات المالية المختصرة لمؤسسة مطاحن مرمورة خلال فترة الدراسة 2012-2014 وذلك للقيام بدراسة وتحليل أهم التغيرات والتطورات التي طرأت على الوحدة.

الميزانية المالية المختصرة هي الجدول الذي يظهر لنا المجاميع الكبرى للميزانية المالية والمرتبطة حسب مبدأ السيولة بالنسبة للأصول ومبدأ الاستحقاق بالنسبة للخصوم.

1. الميزانية المالية المختصرة للأصول للفترة 2012-2014:

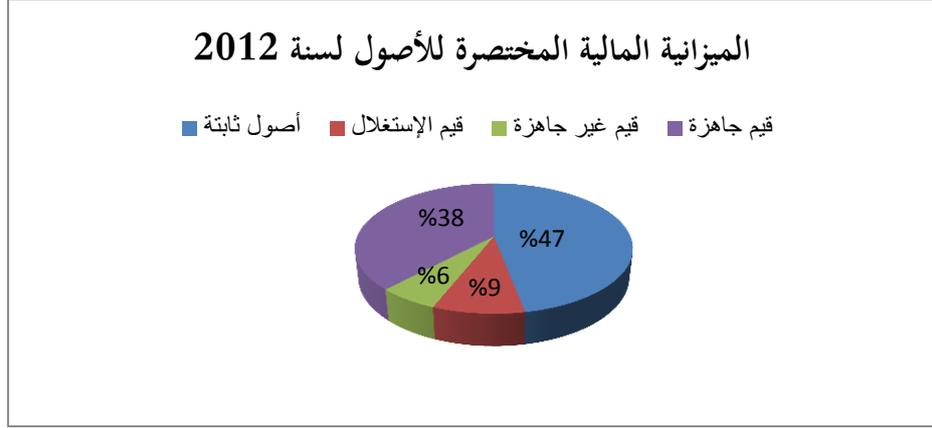
جدول رقم(18): الميزانية المالية المختصرة لجانب الأصول للفترة 2012-2014:

الوحدة: دينار جزائري

مؤشر	2014		مؤشر التطور %Δ	2013		2012		السنوات الأصول
	النسبة %	المبلغ الصافي		النسبة %	المبلغ الصافي	النسبة %	المبلغ الصافي	
التطور %Δ								الأصول الثابتة
	56.24	125906650.09	(1.25)	54.11	101892313.69	46.52	103185981.22	الأصول المتداولة:
	43.76	97971112.14	(27.16)	45.89	86403369.81	53.48	118624584.31	- قيم الاستغلال
	14.71	32930300.60	47.09	16.43	30929547.11	9.48	21026545.09	- قيم غير جاهزة
	5.87	13141634.16	(7.73)	6.49	12226582.09	5.97	13252082.83	- قيم جاهزة
	23.18	51899177.38	(48.72)	22.97	43247240.61	38.03	84345956.39	
	100	223877762.23	(15.10)	100	188295683.50	100	221810565.53	مجموع الأصول

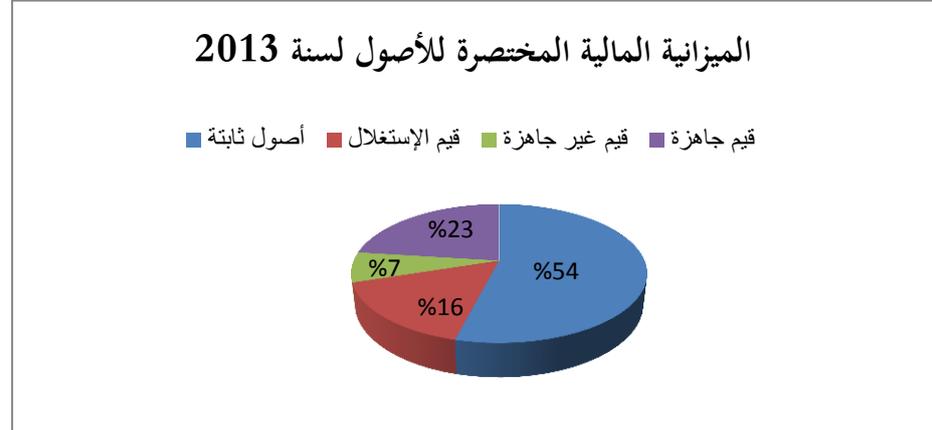
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة (أنظر الملحق رقم: 5، 9، 13).

شكل رقم(04): التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة لجانب الأصول لسنة 2012:



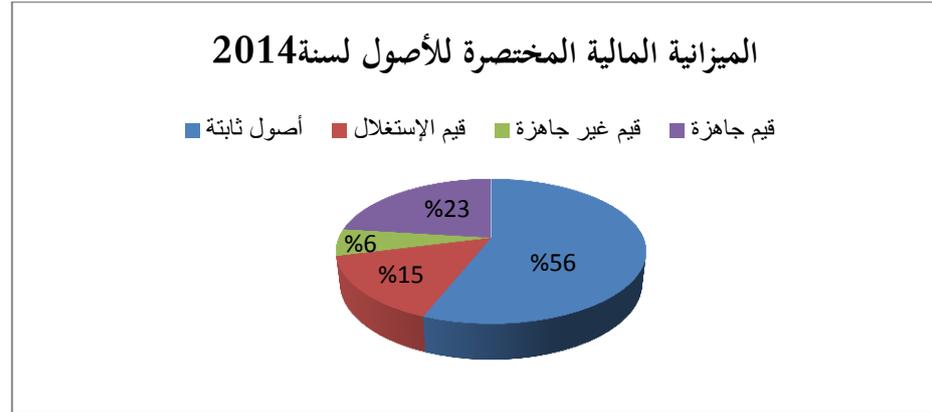
المصدر: من إعداد الطالبين.

شكل رقم(05): التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة لجانب الأصول لسنة 2013:



المصدر: من إعداد الطالبين.

شكل رقم(06): التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة لجانب الأصول لسنة 2014:



المصدر: من إعداد الطالبين.

التعليق والتفسير:

نلاحظ من خلال الجدول الذي يوضح الميزانية المالية المختصرة لجانب الأصول خلال فترة الدراسة أن المؤسسة حققت انخفاضا طفيفا في الأصول الثابتة سنة 2013 وذلك راجع إلى انخفاض في التثبيتات سواء المادية (العينية) أو غير المادية، بينما شهدت ارتفاعا مقبولا سنة 2014 حيث قدرت نسبتها على التوالي بـ 46.52%، 54.11%، 56.24% للسنوات الثلاث على التوالي، وذلك راجع إلى الارتفاع في كل من

التثبيتات العينية، التثبيتات الجاري انجازها والارتفاع في القروض والأصول الأخرى غير المتداولة، كما عرفت المؤسسة انخفاضاً كبيراً في الأصول المتداولة خلال سنة 2013 مقارنة بسنة 2012 بسبب الانخفاض المحسوس في كل من القيم الغير جاهزة والقيم الجاهزة، لتعرف بعد ذلك ارتفاعاً طفيفاً سنة 2014 من خلال التحسن التدريجي لهاتين الأحييرتين بحيث قدرت نسبتها للسنوات الثلاث على التوالي بـ 53.48%، 45.89%، 43.76%، كما نلاحظ ارتفاعاً مستمراً في قيم الاستغلال للسنوات الثلاث حيث كانت نسبتها على التوالي: 9.48%، 16.43%، 14.71%، ويقابل ذلك بعض التذبذبات في كل من القيم غير الجاهزة والقيم الجاهزة. بينما عرف مؤشر التطور للأصول الثابتة تحسناً مقبولاً في سنة 2014 المقدر بـ 23.56% مقارنة بسنة 2013 الذي عرف تدهوراً مقدراً بـ 1.25% وذلك راجع إلى انخفاض في الأصول الثابتة (المقام)، بالإضافة إلى ذلك عرف مؤشر التطور للأصول المتداولة تحسناً ملحوظاً سنة 2014 المقدر بـ 13.38% مقارنة بسنة 2013 الذي عرف تدنياً مقدراً بـ 27.16% وذلك راجع إلى انخفاض في قيمة الأصول المتداولة.

2. الميزانية المالية المختصرة للخصوم للفترة 2012-2014:

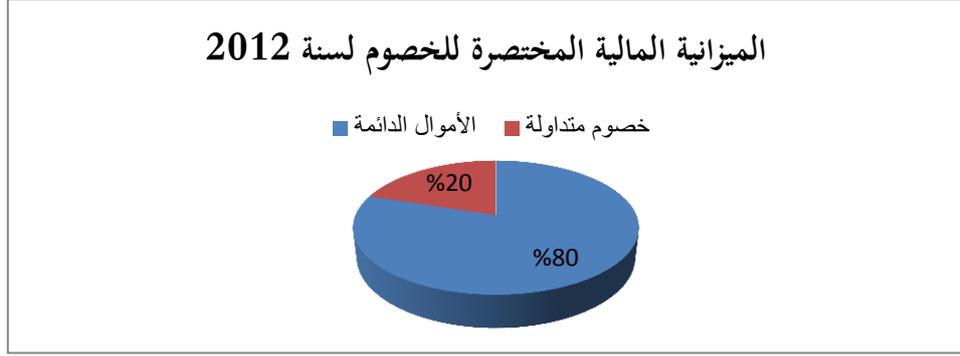
جدول رقم (19): الميزانية المالية المختصرة لجانب الخصوم للفترة 2012-2014:

الوحدة: دينار جزائري

نسبة التطور %Δ	2014		نسبة التطور %Δ	2013		2012		السنوات الخصوم
	النسبة %	المبلغ الصافي		النسبة %	المبلغ الصافي	النسبة %	المبلغ الصافي	
7.55	78.49	175714040.50	(8.37)	86.77	163376428.36	80.38	178301763.00	الأموال الدائمة:
(7.66)	61.23	137085362.87	(4.90)	78.85	148462183.98	70.38	156118097.07	- الأموال الخاصة
159.00	17.26	38628677.63	(32.76)	7.92	14914244.38	10.00	22183665.93	- قروض طويلة ومتوسطة الأجل
93.27	21.51	48163721.73	(42.72)	13.23	24919255.14	19.62	43508802.53	خصوم متداولة:
93.27	21.51	48163721.73	(42.72)	13.23	24919255.14	19.62	43508802.53	- ديون قصيرة الأجل
18.89	100	223877762.23	(15.10)	100	188295683.50	100	221810565.53	مجموع الخصوم

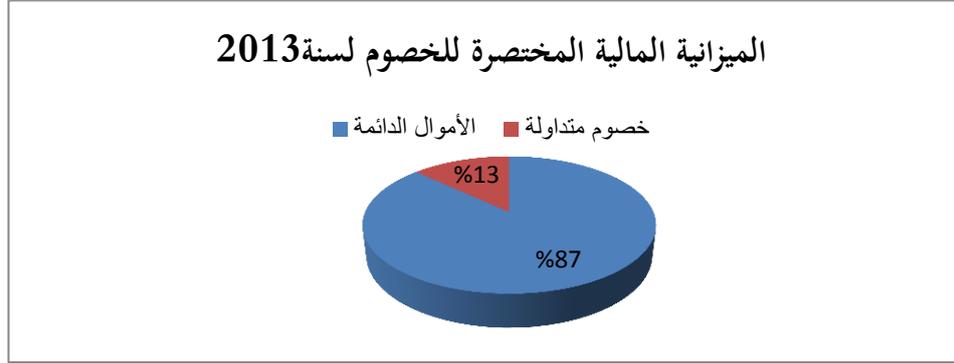
المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة (أنظر الملحق رقم: 6، 10، 14).

شكل رقم(07): التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة لجانب الخصوم لسنة 2012:



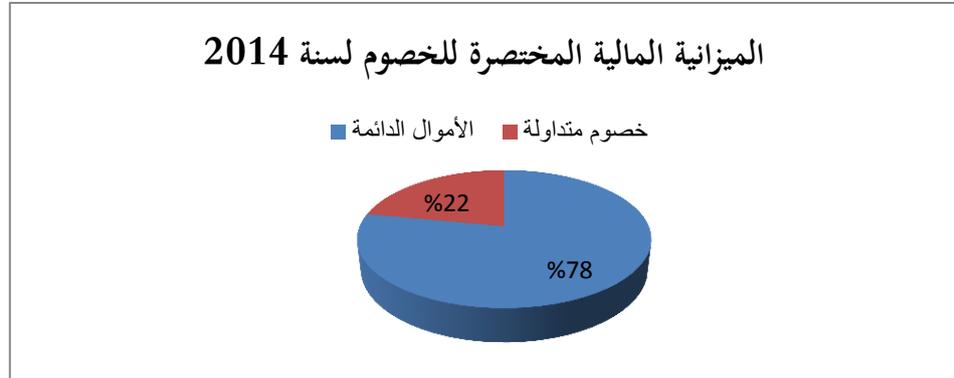
المصدر: من إعداد الطالبتين.

شكل رقم(08): التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة لجانب الخصوم لسنة 2013:



المصدر: من إعداد الطالبتين.

شكل رقم(09): التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة لجانب الخصوم لسنة 2014:



المصدر: من إعداد الطالبتين.

التعليق والتفسير:

نلاحظ من خلال الجدول الذي يوضح الميزانية المالية المختصرة لجانب الخصوم الخاص بفترة الدراسة، أن المؤسسة عرفت انخفاضاً محسوساً في أموالها الدائمة لسنة 2013 مقارنة بسنة 2012 نتيجة اعتمادها على القروض الطويلة ومتوسطة الأجل بنسبة كبيرة تفوق 50%، كما حققت ارتفاعاً في أموالها الدائمة سنة 2014 وذلك لاعتمادها على الأموال الخاصة بنسبة تفوق 50%، حيث بلغت نسبتها للسنوات الثلاث على التوالي: 80.38%، 86.77%، 78.49%.

كما نلاحظ كذلك انخفاضا كبيرا في الخصوم المتداولة للمؤسسة سنة 2012 وذلك راجع إلى الانخفاض في الديون قصيرة الأجل حيث بلغت نسبتها 19.62%، 13.23%، 21.51% للسنوات الثلاث على التوالي.

أما بالنسبة لمؤشر التطور للأموال الدائمة فقد عرف تحسنا ملحوظا خلال سنة 2014 حيث قدر بـ 7.55% مقارنة بسنة 2013 الذي عرف تدهورا مقدرا بـ 8.37%.

ومن خلال ما سبق نستنتج أن المؤسسة لا تعتمد على أموالها الدائمة بنسبة كبيرة بل تعتمد على الديون قصيرة الأجل لتمويل مختلف أنشطتها، حيث شهدت خلال سنة 2013 تدهورا كبيرا مقارنة بسنة 2012، كما حققت تطورا ملحوظا سنة 2014 وذلك بالنسبة لكل من جانبي الأصول والخصوم.

ثانيا: النسب المالية المستخدمة في تقييم الأداء المالي:

توجد العديد من النسب المالية المستخدمة من قبل المؤسسة محل الدراسة في عملية تقييم أدائها المالي وسيتم عرضها كالتالي:

1. نسب التمويل:

وتظهر قيم نسب التمويل السابقة الذكر في الجدول التالي:

جدول رقم(20): نسب التمويل للفترة 2012-2014:

الوحدة: دينار جزائري

النسب	السنوات	2012	2013	%Δ	2014	%Δ
نسبة التمويل الدائم		1.73	1.60	(7.21)	1.40	(12.96)
نسبة التمويل الخاص		1.51	1.46	(3.70)	1.09	(25.27)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة.

التعليق والتفسير:

1.1. نسبة التمويل الدائم: من خلال النتائج أعلاه فإن المؤسسة استطاعت تمويل الأصول الثابتة بالأموال الدائمة وبالتالي حققت هامش أمان أو ما يعرف برأس المال العامل وهو في انخفاض ضئيل مستمر حيث قدر بـ 1.73، 1.60، 1.40، وذلك راجع إلى التذبذب في كل من الأصول الثابتة والأموال الدائمة خلال السنوات الثلاث على الترتيب.

كما عرف مؤشر التطور لنسبة التمويل الدائم لسنة 2013 تدهورا ضئيلا قدر بـ 7.21% مقارنة بسنة 2012 ليحقق في السنة اللاحقة 2014 تدهورا محسوسا كذلك قدر بـ 12.96% مقارنة بسنة 2013.

2.1. نسبة التمويل الخاص: من خلال النتائج المتوصل إليها فإن المؤسسة كانت لها القدرة على تغطية أصولها الثابتة بأموالها الخاصة، فقد فاقت هذه النسبة الواحد الصحيح خلال السنوات الثلاث وحققت هامش للأمان بنسبة 0.51%، 0.46%، 0.09% على التوالي يوجه هذا الهامش لتغطية الأصول المتداولة.

كما عرف مؤشر التطور لسنة 2013 لنسبة التمويل الخاص انخفاضاً قدر بـ 3.70% مقارنة بسنة 2012 ليشهد سنة 2014 تدهوراً أكبر قدر بـ 25.27% مقارنة بنسبة 2013.

2. نسب السيولة:

تظهر قيم نسب السيولة السابقة الذكر في الجدول التالي:

جدول رقم (21): نسب السيولة للفترة 2012 - 2014:

الوحدة: دينار جزائري

النسب	السنوات	2012	2013	%Δ	2014	%Δ
نسبة السيولة العامة		2.73	3.47	27.17	2.03	(41.33)
نسبة السيولة المختصرة		2.24	2.23	(1.70)	1.35	(39.34)
نسبة السيولة الجاهزة		1.94	1.74	(10.48)	1.08	(37.91)

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة.

التعليق والتفسير:

1.2. نسبة السيولة العامة: من خلال النتائج السالفة الذكر فإن نسبة السيولة العامة قد فاقت الواحد الصحيح الذي يعتبر الحد الأدنى وذلك خلال السنوات الثلاث، وهذا يعني أن المؤسسة قادرة على تغطية ديونها قصيرة الأجل بأصولها المتداولة مما يتيح للمؤسسة هامش للحركة أكثر من خلال وجود رأس مال عام، وبالتالي فإن نسبة السيولة العامة مقبولة حيث قدرت بـ 2.73، 3.47، 2.03، خلال السنوات الثلاث على الترتيب.

كما سجلت المؤسسة تطوراً في نسبة سيولتها العامة خلال سنة 2013 مقارنة بسنة 2012 قدر بـ 27.17%، إلا أنها حققت سنة 2014 تدهوراً ملحوظاً في نسبة سيولتها العامة قدر بـ 41.33% مقارنة بسنة 2013.

2.2. نسبة السيولة المختصرة: من خلال النتائج السابقة فإن المؤسسة استطاعت الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل بواسطة القيم الجاهزة والغير جاهزة لأن هذه النسبة فاقت الواحد الصحيح، وبالتالي فهي خارج المجال المسموح به والذي حده الأدنى 0.3 وحده الأقصى 0.5 وهو حد الضمان لذا على المؤسسة توظيف هذه الأموال الإضافية كفرصة بديلة أي تترك فقط المقدار المسموح به، ولقد عرفت هذه النسبة انخفاضاً مستمراً خلال السنوات الثلاث على التوالي، وهذا يعني أن الأصول سريعة التحول لا تكفي لتغطية الخصوم المتداولة ففي مقابل كل دينار من الخصوم المتداولة (ديون قصيرة الأجل) هناك 2.24 دينار من الأصول سريعة التحول إلى نقدية في سنة 2012، مقابل 2.23 دينار في سنة 2013 و 1.35 دينار في سنة 2014.

عرفت المؤسسة تدهوراً في نسبة سيولتها المختصرة قدر بـ 1.70% سنة 2013 مقارنة بسنة 2012، بينما سجلت سنة 2014 تدهوراً كبيراً قدر بـ 39.34% وذلك لأن المؤسسة عرفت انخفاضاً في قيمة الديون القصيرة الأجل والأصول المتداولة خلال سنة 2013.

3.2. نسبة السيولة الجاهزة: من خلال النتائج السالفة الذكر فإن المؤسسة استطاعت تسديد كل ديونها القصيرة الأجل بالاعتماد على السيولة الموجودة لديها حاليا وتحت تصرفها حيث فاقت هذه النسبة الواحد الصحيح، وقدرت بـ 1.94، 1.74، 1.08 خلال السنوات الثلاث على الترتيب، وهي بذلك خارج المجال المسموح به والذي حده الأدنى 0.2 وحده الأقصى 0.4 وبالتالي فالمؤسسة قادرة على مواجهة كل التزاماتها قصيرة الأجل والتي حان أجلها وذلك على طول فترة الدراسة، وعليه يتوجب على المؤسسة استغلال هذه الأموال الإضافية كفرصة بديلة (شراء أسهم، سندات... الخ).

كما حققت المؤسسة خلال سنة 2013 تدني في سيولتها الجاهزة قدر بـ 10.48% مقارنة بسنة 2012 بينما سجلت خلال سنة 2014 مؤشر تطور سالب في نسبتها قدر بـ 37.91% وذلك لأنها شهدت تذبذب محسوس في كل من القيم النقدية والديون قصيرة الأجل.

3. نسب المديونية:

تظهر قيم نسب المديونية السالفة الذكر في الجدول التالي:

جدول رقم (22): نسب المديونية للفترة 2012-2014:

الوحدة: دينار جزائري

النسب	السنوات	2012	2013	%Δ	2014	%Δ
نسبة الاستقلالية المالية		2.38	3.73	56.83	1.58	(57.62)
نسبة قابلية السداد		0.30	0.21	(28.57)	0.39	83.25
نسبة المديونية الاجمالية		0.30	0.21	(28.57)	0.39	83.25

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة.

التعليق والتفسير:

1.3. نسبة الاستقلالية المالية: نلاحظ من خلال النتائج السابقة أن نسبة الاستقلالية المالية قد فاقت الواحد الصحيح على مدار السنوات الثلاث، حيث قدرت بـ 2.38، 3.73، 1.58 وبالتالي فالمؤسسة تستطيع أن تتعامل بمرونة مع الدائنين في شكل اقتراض وتسديد للديون أي أنها مستقلة ماليا.

كما يمكن القول أن مؤشر التغير للمؤسسة كان موجبا خلال سنة 2013 مقارنة بسنة 2012 حيث قدر بـ 56.83% بينما عرف تدهورا ملحوظا قدر بـ 57.62% خلال سنة 2014 مقارنة بسنة 2013، وذلك راجع إلى الانخفاض المستمر في الأموال الخاصة خلال السنوات الثلاث والزيادة المستمرة في الديون سواء القصيرة، المتوسطة وطويلة الأجل وهذا ما يدل على أنها تتمتع بالمرونة مع الدائنين في شكل اقتراض وتسديد.

2.3. نسبة قابلية السداد: من خلال النتائج السالفة الذكر فإن نسبة قابلية السداد صغيرة حيث قدرت نسبتها على التوالي: 0.30، 0.21، 0.39 وبالتالي يمكن القول أن أموال الدائنين مضمونة.

كما عرفت نسبة قابلية السداد تدهور سنة 2013 مقارنة بسنة 2012 حيث قدر بـ 28.57% إلا أنها شهدت هذه النسبة تطورا كبيرا قدر بـ 83.25% سنة 2014 مقارنة بسنة 2013، وذلك راجع إلى أن المؤسسة لا تعتمد بشكل رئيسي على ديونها لتمويل أصولها وإنما تعتمد بشكل أولي على أموالها الخاصة.

3.3. نسبة المديونية الاجمالية: من خلال النتائج السابقة نلاحظ أن هناك انخفاض في نسبة التمويل الخارجي خلال سنة 2013 مقارنة بسنة 2012 لتعرف بعد ذلك ارتفاع بشكل مقبول خلال سنة 2014 لتبلغ 0.39 وهذا راجع إلى مدى قوة مساهمة الأموال الخاصة في الهيكل التمويلي، هذا ما يتيح للمؤسسة بأن تتجه أكثر نحو الاعتماد على التمويل الخارجي لتغطية احتياجاتها المالية، وبكل تأكيد هذا سوف يترتب عليه زيادة في الأعباء الثابتة وفي المخاطر التي يتعرض لها الدائنون في تحصيل أموالهم.

كما حققت نسبة التمويل الخارجي انخفاضا قدر بـ 28.57% سنة 2013 مقارنة بسنة 2012، بينما عرفت هذه النسبة تطورا كبيرا قدر بـ 83.25% سنة 2014 مقارنة بسنة 2013، وذلك راجع إلى أن المؤسسة لا تعتمد بشكل رئيسي على ديونها لتمويل أصولها وإنما تعتمد بشكل أولي على أموالها الخاصة.

4. نسب المردودية (الربحية):

وتظهر هذه النسب التي تم ذكرها سالفًا من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (23): نسب المردودية للفترة 2012-2014:

الوحدة: دينار جزائري

النسب	السنوات	2012	2013	%Δ	2014	%Δ
المردودية الاستغلالية		0.01	(1.40)	(219.20)	(0.02)	39.67
المردودية الاقتصادية		0.02	(5.95)	(41.06)	(7.93)	33.27
المردودية المالية		0.05	(5.16)	(211.14)	(0.08)	60.93

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة (أنظر الملحق رقم: 7، 11، 15).

التعليق والتفسير:

1.4. المردودية الاستغلالية: تعتبر المردودية الاستغلالية المردودية التي تحققها المؤسسة من خلال مجموع مبيعاتها، وكما هو ملاحظ أن المردودية التجارية للمؤسسة سنة 2012 موجبة حيث قدرت بـ 0.01 وهي تدل على قدرتها على تحقيق أرباح مقابل مبيعاتها، أما سنة 2013 و2014 حققت المؤسسة مردودية تجارية سالبة قدرت بـ 1.40، 0.02 وهذا ما يدل على عدم قدرة مبيعاتها على تغطية تكاليف الإنتاج.

كما عرفت هذه المردودية تدهورا كبيرا سنة 2013 مقارنة بسنة 2012 قدر بـ 219.20%، بينما عرفت تحسنا ملحوظا سنة 2014 قدر بـ 39.67% مقارنة بسنة 2013 وهذا راجع إلى ارتفاع تكاليف الإنتاج.

2.4. المردودية الاقتصادية: تعتبر المردودية الاقتصادية المردودية التي تبين قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح من خلال بيع منتجاتها خلال دورة استغلالها حيث حققت مردودية مساوية لـ 0.02 سنة 2012 وهذا راجع إلى

ارتفاع قيمة إجمالي الأصول، أما بالنسبة لسنة 2013 و2014 فكانت المردودية الاقتصادية سالبة مقدرة بـ 5.95، 7.93 وهذا ما يدل على عدم قدرة المؤسسة على تحقيق عوائد نتيجة زيادة احتياجاتها الاستثمارية. وكما هو ملاحظ عرفت هذه المردودية تدهورا محسوسا قدر بـ 41.06% سنة 2013 مقارنة بسنة 2012 ليعرف زيادة كبيرة مقدرة بـ 33.27% سنة 2014 مقارنة بسنة 2013 وهذا راجع إلى الانخفاض الكبير في إجمالي فائض الاستغلال من سنة إلى أخرى في مقابل الارتفاع المقبول في قيمة إجمالي الأصول. 3.4. المردودية المالية: تعتبر المردودية المالية المردودية التي تبين ما تقدمه الوحدة المستثمرة من الأموال الخاصة من نتيجة صافية حيث بلغت هذه النسبة 0.05 سنة 2012 ويعود ذلك إلى الارتفاع المسجل في قيمة الأموال الخاصة، في حين عرفت هذه النسبة تدهورا في قيمتها حيث قدرت بـ 5.16، 0.08 للسنتين 2013، 2014، والتي تعبران عن عدم وجود مردود مالي (تحقيق خسارة) نتيجة الانخفاض المسجل في أموالها الخاصة. كما حققت المؤسسة تدهورا كبيرا في مردوديتها المالية سنة 2013 قدر بـ 211.14% مقارنة بسنة 2012، وهذا راجع إلى الانخفاض المستمر والمحسوس لكل من النتيجة الصافية والأموال الخاصة للسنوات الثلاث، لتشهد سنة 2014 ارتفاعا محسوسا قدر بـ 60.93% مقارنة بالسنة السابقة.

المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي بواسطة نسب النشاط (معدلات الدوران)

تستعمل نسب النشاط من أجل تحديد درجة تجدد وتداول عناصر الميزانية المتداولة (المخزونات، الزبائن، الموردون) وبالتالي فهي تحسب من أجل الحكم على فعالية مناهج تسيير دورة الاستغلال المتبعة من طرف المسيرين.

أولا: نسب دوران المخزون:

تنحصر أهم نسب دوران مخزون المؤسسة فيما يلي:

جدول رقم (24): نسب دوران مخزون المؤسسة للفترة 2012-2014:

الوحدة: دورة

البيان	السنوات	2012	2013	%Δ	2014	%Δ
معدل دوران مخزون البضائع	-	-	4.53	-	12.95	185.87
المدة الوسطية لتصرف مخزون البضائع	-	79.47 يوم	-	-	27.80 يوم	(65.09)
معدل دوران مخزون المواد الأولية	-	-	-	-	1574.82	-
المدة الوسطية لتصرف مخزون المواد الأولية	-	-	-	-	0.23 يوم	-
معدل دوران مخزون المنتجات التامة	137.98	73.82	(46.50)	54.49	(26.19)	
المدة الوسطية لتصرف مخزون المنتجات التامة	2.61 يوم	4.88 يوم	86.97	6.61 يوم	35.45	

المصدر: من إعداد الطالبين (أنظر الملحق رقم: 8، 12، 16).

التعليق والتفسير:

1. معدل دوران مخزون البضائع: نلاحظ من خلال النتائج السابقة أن معدل دوران مخزون البضاعة لسنة 2012 كان غير معرف (غير معقول) وهذا راجع إلى أن المؤسسة لا تمتلك مخزون بضاعة في بداية ونهاية السنة. كما نلاحظ أن معدل الدوران كان موجبا وفي ارتفاع مستمر حيث بلغ 4.53 و 12.95 للسنوات 2013 و 2014 على التوالي، وترجع هذه الزيادة إلى ارتفاع كل من قيمة تكلفة مبيعات البضائع ومتوسط مخزون البضائع خلال سنة 2014 مقارنة بسنة 2013 حيث بلغت نسبة الزيادة 185.87%. كما أن المدة الوسطية لتصريف مخزون البضائع قد انخفضت سنة 2014 والتي قدرت بـ 28 يوم مقارنة بسنة 2013 والتي كانت تبلغ 80 يوم ويرجع الانخفاض إلى الزيادة المسجلة في معدل دوران مخزون البضائع. وبالتالي وبما أن معدل الدوران لسنة 2014 أكبر من معدل الدوران لسنة 2013 كما أن المدة الوسطية لتصريف مخزون البضائع لسنة 2014 أقل بـ 65.09% من المدة الوسطية لتصريف مخزون البضائع لسنة 2013، فإن هذا يعتبر مؤشر جيد وإيجابي على كفاءة المؤسسة ومنه فهي في تطور وتحسن مستمر في قدرتها على تصريف مخزونها من البضائع بسرعة ومدة أقل وبالتالي فهي تقلل من تكاليف التخزين بالإضافة إلى تحسن سيولتها وانخفاض احتياجاتها المالية.
2. معدل دوران مخزون المواد الأولية: من خلال النتائج المتوصل إليها نلاحظ أن معدل دوران مخزون المواد الأولية كان غير معرف للسنوات 2012 و 2013 بسبب عدم توفر المواد الأولية في مخازن المؤسسة في كل من بداية ونهاية السنتين، في حين أن معدل دوران مخزون المواد الأولية كان موجبا ومرتفعا خلال سنة 2014 حيث بلغ 1574.82 وذلك نتيجة لارتفاع كل من تكلفة مبيعات المواد الأولية ومخزون المواد الأولية في نهاية سنة 2014. أما فيما يخص المدة الوسطية لتصريف مخزون المواد الأولية فقد كانت صغيرة جدا نتيجة الارتفاع الكبير في معدل الدوران بحيث كانت في حدود 6 ساعات، وهذا ما يدل على أن المؤسسة تقوم بإدخال جميع مشترياتها من المواد الأولية في العملية الإنتاجية مباشرة ولا تترك مدة للتخزين. من خلال ما سبق فإن ارتفاع معدل دوران مخزون المواد الأولية وانخفاض مدة تصريفه يعتبر مؤشر جيد على كفاءة المؤسسة وقدرتها على تصريف مخزونها من المواد الأولية بسرعة فائقة (نتيجة الحركة السريعة لمخزون المواد الأولية) مما يؤدي إلى تخفيض تكاليف تخزين المواد الأولية.
3. معدل دوران مخزون المنتجات التامة: نلاحظ من خلال النتائج السابقة أن معدل دوران مخزون المنتجات التامة كان موجبا ولكنه في تناقص مستمر حيث بلغ 137.98، 73.82 و 54.49 خلال السنوات الثلاث على الترتيب، ويعود هذا الانخفاض إلى ارتفاع متوسط مخزون المنتجات التامة والتذبذبات المسجلة في تكلفة مبيعات المنتجات التامة، حيث انخفض معدل دورانها بنسبة 46.5% خلال سنة 2013 مقارنة بسنة 2012 في حين انخفض بنسبة 26.19% سنة 2014 مقارنة بسنة 2013.

أما فيما يخص المدة الوسطية لتصريف مخزون المنتجات التامة فهي في تزايد مستمر نتيجة للانخفاض المتواصل في قيمة معدل دوران مخزون المنتجات التامة حيث بلغت المدة 3 أيام خلال 2012، 5 أيام خلال 2013 و 7 أيام خلال 2014.

من خلال التحليل السابق وبما أن معدل دوران مخزون المنتجات التامة في تناقص مستمر والمدة الوسطية لتصريفه في تزايد مستمر، فإن هذا يعتبر دليل على تناقص كفاءة المؤسسة في قدرتها على تصريف مخزونها من المنتجات التامة وبالتالي فإن ذلك يؤدي إلى ارتفاع تكاليف التخزين وزيادة الاحتياجات المالية للمؤسسة.
ثانياً: نسب دوران الزبائن:

يمكن تحديد نسب دوران الزبائن على النحو التالي:

جدول رقم(25): نسب دوران الزبائن للفترة 2012-2014:

الوحدة: دورة

البيان	السنوات	2012	2013	%Δ	2014	%Δ
معدل دوران ديون الزبائن		20.70	24.56	18.64	45.48	85.18
المدة الوسطية لتحصيل ديون الزبائن		17.39 يوم	14.66 يوم	(15.70)	7.92 يوم	(45.98)

المصدر: من إعداد الطالبتين (أنظر الملحق رقم: 5، 7، 9، 11، 13، 15، 17).

التعليق والتفسير:

نلاحظ من خلال النتائج المتوصل إليها أن معدل دوران ديون الزبائن موجب وفي تزايد مستمر نتيجة الانخفاض المتواصل في ديون الزبائن حيث بلغ 20.70، 24.56، 45.48 وذلك خلال السنوات الثلاث على الترتيب، وقد ارتفع معدل الدوران بنسبة 18.64% سنة 2013 مقارنة بسنة 2012 في حين زاد بنسبة 85.18% سنة 2014 مقارنة بسنة 2013.

أما عن المدة الوسطية التي تمنحها المؤسسة لزيائنها حتى يسددوا ما عليهم من ديون اتجاهها فهي في تناقص مستمر حيث بلغت 17 يوم، 15 يوم و 8 أيام خلال السنوات الثلاث على الترتيب.

من خلال ما سبق يمكن القول أن الارتفاع المستمر في معدل دوران ديون الزبائن والانخفاض المتواصل في المدة الوسطية لتحصيل الديون من الزبائن يدل على أن المؤسسة تقوم بتحصيل ديونها بسرعة كبيرة وكفاءة عالية وبالتالي يمكنها إعادة استثمارها، وهذا ما يؤدي إلى تحسين سيولتها ويقلل من حاجتها إلى الاقتراض من الخارج.

ثالثاً: نسب دوران الموردين:

يمكن إبراز نسب دوران الموردين كما يلي:

جدول رقم(26): نسب دوران الموردين للفترة 2012-2014:

الوحدة: دورة

البيان	السنوات	2012	2013	%Δ	2014	%Δ
معدل دوران ديون الموردين		47.76	79.84	67.17	100.07	25.34
المدة الوسطية لتسديد ديون الموردين		7.54 يوم	4.51 يوم	(40.19)	3.60 يوم	(20.18)

المصدر: من إعداد الطالبتين (أنظر الملحق رقم: 6، 8، 10، 12، 14، 16، 18).

التعليق والتفسير:

نلاحظ من خلال النتائج السابقة أن قيمة معدل دوران ديون الموردين كانت موجبة حيث بلغت 47.76 خلال سنة 2012 ثم ارتفعت ارتفاعا كبيرا بنسبة 67.17% خلال سنة 2013 مقارنة بالسنة السابقة حيث قدر بـ 79.84، ويعود هذا الارتفاع إلى الانخفاض الحاد في قيمة ديون الموردين سنة 2013 في حين شهد معدل دوران ديون الموردين انخفاضا حادا بنسبة 25.34% سنة 2014 مقارنة بسنة 2013 حيث قدر بـ 100.07، ويرجع السبب في ذلك إلى ارتفاع ديون الموردين سنة 2014.

أما عن المدة الوسطية التي يمنحها الموردين للمؤسسة حتى تتمكن من تسديد ما عليها من ديون فقد شهدت انخفاض مستمرا حيث بلغت 8 أيام، 5 أيام و4 أيام وذلك خلال السنوات الثلاث على الترتيب.

المطلب الرابع: تقييم الأداء المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي

يعتمد المسير المالي للمؤسسة على نتائج مؤشرات التوازن المالي وذلك لتقييم البنية المالية للمؤسسة والحكم على مدى توازنها المالي خاصة على المدى القصير.

أولا: رأس المال العامل (FR):

يعتبر رأس المال العامل أداة من أدوات التحليل المالي المستعملة في تقييم البنية المالية للمؤسسة والحكم على مدى توازنها خاصة على المدى القصير وذلك بتاريخ معين.

ويمكن توضيح تطورات رأس المال العامل للمؤسسة خلال الفترة 2012-2014 كالتالي:

جدول رقم(27): حساب رأس المال العامل FR للفترة 2012-2014:

الوحدة: دينار جزائري

البيان	السنوات	2012	2013	%Δ	2014	%Δ
FR من منظور أعلى وأسفل الميزانية		75115781.78	61484114.67	(18.14)	49807390.41	(18.99)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة.

التعليق والتفسير:

1. رأس المال العامل من منظور أعلى الميزانية: نلاحظ من خلال النتائج المتوصل إليها أن قيمة رأس المال العامل كانت موجبة خلال السنوات الثلاث على الترتيب، ومنه فإن المؤسسة استطاعت تمويل الأصول الثابتة بالأموال الدائمة وهو مؤشر جيد لسيولة المؤسسة على المدى الطويل وبالتالي المؤسسة حققت هامش أمان.

2. رأس المال العامل من منظور أسفل الميزانية: من خلال النتائج السابقة يمكن القول أن المؤسسة تستطيع مواجهة الديون قصيرة الأجل باستخدام أصولها المتداولة، أي أنها قادرة على الاستجابة للاستحقاقات قصيرة الأجل عن طريق تحويل أصولها المتداولة إلى نقود سائلة يتم بواسطتها تسديد القروض قصيرة الأجل ويبقى فائض مالي يمثل هامش أمان (رأس المال العامل)، وهو مؤشر جيد لسيولة المؤسسة على المدى القصير حيث تلعب درجة تحقيق السيولة دورا هاما في التوازن المالي للمؤسسة.

ومن خلال ما سبق نستنتج أن المؤسسة تحقق فائضا يخصص لتمويل احتياجات دورة الاستغلال التي لها صفة الاستقرار، وعلى الرغم من أن رأس المال العامل كان موجبا إلا أنه شهد تناقصا مستمرا على طول فترة الدراسة وهذا ما يدل على أن المؤسسة تكاد تفقد وضعها المالي المريح من حيث التوازن المالي (السيولة)، غير أن تدعيم هدف السيولة يؤثر سلبا على المردودية المالية، لأن الاعتماد على الأموال الدائمة في تمويل الأصول المتداولة يعتبر بمثابة تجميد موارد مالية تتحمل المؤسسة تكلفتها المتمثلة في تكلفة الفرصة البديلة أي الإيرادات المضحية بها لو أن هذه المؤسسة استخدمت تلك الأموال في أحسن بديل اقتصادي.

كما نلاحظ أن رأس المال العامل قد انخفض بنسبة 18.14% سنة 2013 مقارنة بسنة 2012 لينخفض أكثر فأكثر سنة 2014 مقارنة بالسنة السابقة حيث قدرت بـ 18.99% .

ثانيا: أنواع رأس المال العامل:

يمكن توضيح تطورات أنواع رأس المال العامل للمؤسسة خلال الفترة 2012-2014 كالتالي:

جدول رقم(28): أنواع رأس المال العامل للفترة 2012-2014:

الوحدة: دينار جزائري

النسب	السنوات	2012	2013	%Δ	2014	%Δ
رأس المال العامل الاجمالي		118624584.31	86403369.81	(27.16)	97971112.14	13.38
رأس المال العامل الخاص		52932115.85	46569870.29	(12.01)	11178712.78	(75.99)
رأس المال العامل الأجنبي		65692468.46	39833499.52	(39.36)	86792399.36	117.88

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة.

التعليق والتفسير:

1. رأس المال العامل الاجمالي: نلاحظ من خلال النتائج أعلاه أن الأصول المتداولة في تناقص خلال سنة 2013 مقارنة بسنة 2012 مما يفسر الانخفاض في رأس المال العامل الاجمالي، إلا أن هذا الأخير عرف ارتفاعا

ملحوظا خلال سنة 2014 مقارنة بسنة 2013 والسبب الرئيسي لهذا الارتفاع هو زيادة قيم الاستغلال سنة بعد أخرى بينما حصلت بعض التذبذبات في القيم الجاهزة والقيم غير الجاهزة.

كما نلاحظ أن قيمة رأس المال العامل الاجمالي قد تدهورت بنسبة 27.16% سنة 2013 مقارنة بسنة 2012 بينما عرفت هذه القيمة تطورا قدر بـ 13.38% سنة 2014 مقارنة بسنة 2013.

2. رأس المال العامل الخاص: من خلال النتائج السابقة نلاحظ أن المؤسسة حققت رأس مال عامل خاص موجب خلال فترة الدراسة، وهذا ناجم على قدرة الأموال الخاصة على تغطية الأصول الثابتة لعدة أسباب منها:

1.2. ضخامة الأموال الخاصة التي تعود ملكيتها للمؤسسة مقارنة مع الأصول الثابتة.

2.2. ضخامة قيمة الأصول المتداولة مقارنة مع إجمالي قيمة الديون.

كما أن قيمة رأس المال العامل الخاص خلال سنة 2013 قد تدنت بمقدار 12.01% مقارنة بسنة 2012 كما عرفت هذه القيمة سنة 2014 انخفاضا كبيرا قدر بـ 75.99% مقارنة بسنة 2013.

3. رأس المال العامل الأجنبي: من خلال النتائج السابقة نلاحظ أن الديون قد انخفضت سنة 2013 مقارنة بسنة 2012 ومنه نستنتج أن المؤسسة تستعمل سياسة الاستدانة حيث تعتمد أكثر على الديون قصيرة الأجل لتمويل الأصول المتداولة مع ملاحظة النقصان التدريجي للقروض الطويلة والمتوسطة وقصيرة الأجل خلال سنتي

2012، 2013 على الترتيب، لترتفع الديون من جديد سنة 2014 مقارنة بسنة 2013 وبالتالي تعتبر استقلالية المؤسسة من الناحية المالية ضعيفة.

بالإضافة إلى أن قيمة رأس المال العامل الأجنبي قد تدهورت سنة 2013 بنسبة 39.36% مقارنة بسنة 2012 بينما عرفت هذه القيمة تطورا كبيرا قدر بـ 117.88% سنة 2014 مقارنة بسنة 2013.

ثالثا: الاحتياج من رأس المال العامل (BFR):

إن القيام بحساب رأس المال العامل وحده غير كافي للحكم على نجاعة التوازنات المالية للمؤسسة، وبالتالي يجب دراسة تكميلية والمتمثلة في حساب الاحتياج من رأس المال العامل، بحيث يمكن توضيح تطورات

الاحتياج من رأس المال العامل للمؤسسة في الجدول التالي:

جدول رقم(29): تطور الاحتياج من رأس المال العامل للفترة 2012- 2014:

الوحدة: دينار جزائري

النسب / السنوات	2012	2013	%Δ	2014	%Δ
الاحتياج من رأس المال العامل BFR	(9230174.61)	18236874.06	(297.57)	(2091786.97)	(111.47)

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة.

التعليق والتفسير:

نلاحظ من خلال النتائج المتوصل إليها أن المؤسسة حققت في سنتي 2012، 2014 على الترتيب احتياج من رأس مال عامل سالبا، ويعتبر ذلك مؤشرا جيدا للمؤسسة حيث تمكنت من تغطية احتياجات دورة

الاستغلال بالموارد المالية قصيرة الأجل، أما في سنة 2013 فحققت المؤسسة احتياج من رأس مال عامل موجب ويرجع تشكل هذا الاحتياج إلى أن الموارد المالية قصيرة الأجل لم تتمكن من تغطية احتياجات الدورة وبالتالي فهي بحاجة إلى موارد مالية أخرى (قروض بنكية)، كما أن قيمة الاحتياج من رأس مال العامل خلال سنة 2013 قد تدهورت تدهورا كبيرا قدر بـ 297.57% مقارنة بسنة 2012 كما عرفت هذه القيمة سنة 2014 انخفاضا ملحوظا قدر بـ 111.47% مقارنة بسنة 2013.

رابعا: الخزينة الصافية (TN):

تعتبر الخزينة الصافية عن فائض أو عجز في هامش الأمان المالي وذلك بعد تمويل الاحتياج من رأس المال العامل، حيث تسمح الخزينة بإحداث التوازن بين رأس المال العامل والاحتياج من رأس المال العامل. وتظهر قيم الخزينة للمؤسسة كما يلي:

جدول رقم (30): قيم الخزينة الصافية للفترة 2012-2014:

الوحدة: دينار جزائري

النسب	السنوات	2012	2013	%Δ	2014	%Δ
الخزينة الصافية TN		84345956.39	43247240.61	(48.73)	51899177.38	20.00

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة.

التعليق والتفسير:

نلاحظ من خلال النتائج المتوصل إليها أعلاه أن الخزينة الصافية للمؤسسة موجبة خلال فترة الدراسة، حيث شهدت انخفاضا خلال سنة 2013 مقارنة بسنة 2012 بسبب أن الاحتياج من رأس المال العامل كان موجبا، لتعاود الارتفاع خلال سنة 2014 بسبب أن الاحتياج من رأس المال العامل أصبح سالبا، وفي هذه الحالة تكون الموارد الدائمة أكبر من الأصول الثابتة، وبالتالي يكون رأس المال العامل أكبر من الاحتياج من رأس المال العامل وهو ما يعني أن للمؤسسة فائض في السيولة يمكنها من تمويل الأصول المتداولة، وبالتالي يمكن القول أن التوازن المالي قصير الأجل محقق ومحترم من طرف المؤسسة، أي أنها تتمتع بسيولة على المدى القصير وهي في هذه الحالة تتوافر على فائض في الخزينة يجب استغلاله بشكل عقلاني كاستثمارات إضافية نظرا لامتلاكها لموارد مالية دائمة تفوق احتياجاتها.

كما عرفت الخزينة تدهورا في قيمتها قدر بـ 48.73% خلال سنة 2013 مقارنة بسنة 2012 بينما عرفت هذه القيمة تطورا معتبرا قدر بـ 20.00% خلال سنة 2014 مقارنة بسنة 2013.

خامسا: النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة:

من أجل أن تحقق المؤسسة أهدافها المسطرة والوصول إلى التسيير الفعال يجب أن تبنى على أسس علمية، ومتابعة وضعيتها المالية وتوازنها مستخدمة في ذلك تقنية من تقنيات مراقبة التسيير التي أثبتت قدراتها ألا وهي "التحليل المالي"، الذي يعتبر أداة فعالة وذو كفاءة للوصول إلى الأهداف المنشودة عن طريق فحص السياسات

المالية للمؤسسات في دورات متعددة ودراستها وتفسيرها مما يساعد على اكتشاف ضعف السياسات المالية ومعالجتها بتدعيم نقاط القوة.

حيث يركز اهتمام المسير المالي على كيفية فهم مضمون مختلف العمليات المالية مما يستلزم ضرورة تحليلها وذلك حتى يتمكن من الاستفادة منها، وبالتالي الحكم على المركز المالي للمؤسسة الذي على أساسه يتحدد التخطيط المالي السليم لسياسة المستقبل.

تعتبر عملية تقييم الأداء المالي من أهم المهام التي تؤديها الإدارة الحديثة، كما تعتبر شغلها الشاغل على مستوى الوظائف والعمليات المرتبطة بنشاطات المؤسسة الاقتصادية.

وبما أن التحليل المالي يعتبر من بين أهم الأدوات المساعدة على تطبيق نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة، حيث يعتبر وسيلة هامة لتقييم الأداء المالي ومن ثم الحكم على مستواه لتدارك الانحرافات واستغلال الفرص حتى تتمكن إدارة المؤسسة من الفهم الجيد والشامل لحقيقة مركزها المالي واتخاذ القرارات المناسبة.

ومن خلال قيامنا بتحليل القوائم المالية لمؤسسة مطاحن مرمورة "قائمة" وباستخدام أدوات التحليل المالي خلال فترة الدراسة 2012-2014 توصلنا إلى جملة من النتائج وهي:

1. تعتبر النسب المالية، نسب النشاط (معدلات الدوران) ومؤشرات التوازن المالي أدوات أساسية وهامة لإبراز الوضعية الحقيقية لأداء المؤسسة المالي.

2. المؤسسة لها القدرة على تغطية أصولها الثابتة سواء بأموالها الدائمة أو بأموالها الخاصة وفي كلتا الحالتين حققت هامش أمان (رأس مال عامل)، ومنه نستنتج أن المؤسسة تتمتع بتوازن مالي على المدى الطويل.

3. تستطيع المؤسسة الوفاء بجميع التزاماتها قصيرة الأجل، ومنه فالمؤسسة تتمتع بتوازن مالي على المدى القصير.

4. تعتبر السياسات التمويلية المنتهجة من طرف المؤسسة جيدة ويتبين ذلك من خلال استقلاليتها المالية وقدرتها على ضمان أموال الدائنين.

5. المؤسسة قادرة على تحقيق أرباح مقابل مبيعاتها تغطي من خلالها التكاليف الكلية للإنتاج وذلك خلال سنة 2012 في حين أنها أصبحت عاجزة على تحقيق مردود مالي خلال سنتي 2013، 2014، وذلك نتيجة زيادة احتياجاتها المالية وانخفاض أموالها الخاصة وارتفاع تكاليف إنتاجها.

6. تعتبر المؤسسة كفؤة من ناحية قدرتها على تصريف مخزونها من البضائع والمواد الأولية بسرعة وبمدة أقل وبالتالي تقليل تكاليف التخزين وانخفاض الاحتياجات المالية، مما يؤدي إلى تحسن سيولتها إلا أنها تواجه تناقص في كفاءتها من ناحية تصريف مخزونها من المنتجات التامة.

7. تعتبر المؤسسة غير قادرة على تسديد جميع التزاماتها اتجاه الموردين في آجالها المستحقة نتيجة عدم تحصيلها لدمها من الزبائن في الوقت المناسب لمواجهة تلك الديون، وذلك لأن المدة الوسطية لتحصيل ديون الزبائن أكبر تماما من المدة الوسطية لتسديد ديون الموردين وبالتالي:

1.7. قد تلجأ المؤسسة إلى التسبيقات البنكية.

2.7. اللجوء إلى الاستدانة الخارجية (قروض بنكية).

3.7. التعامل مع الموردين بوعود.

4.7. تلجأ إلى خزينتها مما يؤدي إلى تناقص هذه الأخيرة.

وبالتالي يؤدي استمرار هذا الوضع إلى تناقص خزينتها ولكن على المدى البعيد، بالإضافة إلى فقدانها التدريجي لاستقلاليتها المالية كما أنها تجد نفسها في مواجهة صعوبات في السيولة مما ينعكس سلباً على أدائها وخاصة أدائها المالي.

8. تظهر قيمة الخزينة للمؤسسة موجبة خلال فترة الدراسة 2012-2014 وهذا ما يفسره كل من:

1.8. حققت المؤسسة رأس مال عامل <0 واحتياج من رأس مال عامل >0 خلال سنتي 2012، 2014 وفي هذه الحالة تستطيع المؤسسة تمويل دورة الاستغلال بواسطة رأس المال العامل وموارد الاستغلال (ديون لموردين)، كما أن التوازن المالي للمؤسسة على المدى القصير محقق.

2.8. حققت المؤسسة رأس مال عامل <0 واحتياج من رأس مال عامل >0 خلال سنة 2013 وفي هذه الحالة تستطيع تمويل دورة استغلالها بواسطة رأس المال العامل وحده لأنه كان (ارتفاع FR يغطي الارتفاع في BFR).

ونلخص القول بأن استخدام التحليل المالي في المؤسسة محل الدراسة يعتبر كوسيلة فعالة لها لمراقبة تسييرها وكأداة مساعدة على التقييم الجيد لأدائها المالي في الماضي والحاضر وتوقع ما ستكون عليه نتائجها في المستقبل.

المبحث الثالث: الأدوات الحديثة لنظام مراقبة التسيير ودورها في تقييم الأداء المالي لمؤسسة مطاحن مرمورة "قالمة"

باعتبار أن معظم المؤسسات الاقتصادية تستند في تقييم أدائها المالي على جملة من أدوات مراقبة التسيير الحديثة والمتمثلة أساسا في نظام المعلومات، لوحات القيادة والموازنات التقديرية، إلا أن المؤسسة محل الدراسة تعتمد بشكل كلي على أداة تخطيطية ورقابية وحيدة تمكنها من قراءة التطورات المستقبلية والمتمثلة في الموازنة التقديرية للمبيعات حيث تتحقق فعالية هذه الأخيرة من خلال منظور استراتيجي.

المطلب الأول: الأدوات الحديثة لنظام مراقبة التسيير المطبقة لتقييم الأداء المالي

تفرض الظروف المحيطة بالمؤسسة سواء الداخلية أو الخارجية الالتزام بمراقبة التسيير من منظور حديث باستخدامها للأداة التي تعتبرها فعالة لتقييم أدائها المالي لتحقيق أهم هدف وهو الاستمرارية.
أولا: نظام المعلومات:

يعتبر نظام المعلومات من بين أهم أدوات مراقبة التسيير ولكنه غير معمول به في المؤسسة محل الدراسة، حيث لا تحتوي المؤسسة على نظام للمعلومات المحاسبي بل تعتمد بشكل كبير على الاتصال الغير رسمي.
ثانيا: لوحة القيادة:

تعتبر لوحة القيادة من بين أهم أدوات مراقبة التسيير وتظهر أهميتها بشكل جلي في قدرتها على وضع كل العناصر الضرورية للرقابة وكشف الانحرافات والمساهمة في تقديم الإجراءات التصحيحية بعد تحديد نقاط القوة والضعف، بالإضافة إلى قدرتها على تقديم سريع ودائم لنتيجة المؤسسة المالية ومن ثم تقييم أدائها المالي خاصة من خلال لوحة القيادة المالية، إلا أن هذا النوع من الأدوات الحديثة لنظام مراقبة التسيير غير معترف (معمول) به داخل المؤسسة محل الدراسة.

ثالثا: الموازنات التقديرية:

تطبق المؤسسة نظام الموازنات التقديرية منذ نشأتها سنة 1989 إلا أنها تعتمد بشكل كلي على إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات فقط، ويعود ذلك إلى أن منتوجاتها المتمثلة في مادة السميد هي منتجات ذات استهلاك واسع وضرورية لدى المجتمع الجزائري كما أنها مدعمة من طرف الدولة.

وللمقارنة بين التقديري والفعلي ودراسة وتقدير سلوك الظاهرة موضع الدراسة، على المؤسسة اعتماد طريقة علمية وعملية في إعداد تقديرات المبيعات، لأن عملية التحديد المسبق للكميات التي ستباع في الفترة المقبلة ليست عملية عشوائية مبنية على التخمينات ودراسات بسيطة بل تتطلب الإلمام بجميع المعطيات.

إلا أنه وبعد الاطلاع على المخططات التقديرية لمبيعات المؤسسة بالإضافة إلى طرح بعض الأسئلة على مدير قسم المالية والمحاسبة وجدنا أن تقديرات المبيعات موضوعة بصيغة شكلية ومبنية على أساليب غير نظامية كونها تعتمد على مبيعات الفترة السابقة وعلى خبرة رؤساء كل من قسم المالية والمحاسبة، القسم التجاري وقسم التسويق دون الاعتماد على الأسس العلمية الصحيحة القائمة على النماذج الرياضية والأساليب

الإحصائية... الخ، كل هذا لا يؤدي بالتأكيد إلى تحقيق جوهر عملية الرقابة بمعرفة السبب ومن المسؤول عن ظهور انحرافات غير ملائمة بين المنجز فعلا والتقديري والقيام بالعمليات التصحيحية المناسبة.

وباعتبار المؤسسة لا تقوم بإعداد الموازنة التقديرية للنقدية واقتصرها فقط على إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات، وبالتالي لا نستطيع نحن كباحثين تقييم أداء المؤسسة المالي بالشكل المرغوب وبالطريقة الدقيقة نظرا للشح الكبير في المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة والمتعلقة بهذا المجال، وكذلك باعتبار أن قسم مراقبة التسيير هو حديث النشأة تقتصر مهمته على تزويد مجمع قسنطينة بمختلف العمليات والمعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة محل الدراسة، ويعد تقرير مراقبة التسيير ثم يعرضه على مجلس الإدارة لمناقشته وتجدد الإشارة إلى أن هذا التقرير يتضمن إنجازات وتجاوزات مختلف الأقسام فقط حيث يقتصر دوره على الرقابة السطحية ولا يطبق أي نوع من الأدوات الرقابية التي تعتبر من بين صلاحياته المهنية.

المطلب الثاني: تحديد وتحليل الانحرافات على الموازنة التقديرية للمبيعات لسنة 2014

يكمن الهدف من الرقابة على الموازنة التقديرية للمبيعات في تقييم مستوى الأداء الكلي للمؤسسة بصفة عامة والأداء المالي بصفة خاصة وذلك من خلال مقارنة المبيعات الفعلية مع المبيعات التقديرية، وهذا بغرض تحديد الانحرافات أو الفوارق وبالتالي تحديد أسباب حدوثها والجهات المسؤولة عن ذلك.

أولا: تحليل الانحرافات:

يتمثل مبدأ تحليل الانحرافات في تعيين أثر كل عنصر مع افتراض ثبات بقية العناصر، وبافتراض أن هناك عنصرا فقط هما الكمية والسعر، وبما أن مؤسسة مطاحن مرمورة تبيع تشكيلة من المنتجات (سميد عادي، سميد ممتاز، بقايا الطحن)، فإنه في هذه الحالة يظهر متغير إضافي إلى جانب المتغيرين السابقين ألا وهو المزيج البيعي أي حصة كل منتج من إجمالي المبيعات هذا الأخير يحدث تأثيرا على الانحراف الإجمالي يتمثل في ظهور انحراف جديد يدعى انحراف التشكيلة.

وعلى ضوء ما تقدم من معلومات من طرف مدير المالية والمحاسبة فإن نسبة القبول المحددة والمنتجة من قبل المؤسسة انحصرت في 30%.

ونظرا لنقص المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة حيث تقتصر هذه الأخيرة على المخطط التقديري الشهري والمخطط الفعلي الشهري للمبيعات لسنة 2014، وعدم توفر أي معلومات أخرى عن التكاليف سواء الثابتة أو المتغيرة، بالإضافة إلى الغموض فيما يخص أسعار بيع منتجاتها التي تتميز بالسعر الغير ثابت والمرتبط بنسب محددة تبعا لجهات مختلفة المتمثلة أساسا في العملاء بمختلف أذواقهم، فإنه لا يمكننا حساب الانحراف الإجمالي بطريقة الهامش على التكلفة المتغيرة وسنكتفي بحساب الانحراف الكلي للمبيعات دون التطرق إلى انحراف كل من الكمية والسعر تبعا للظروف السابقة الذكر، ووفقا للعلاقة التالية يكون الانحراف الإجمالي للمبيعات كالتالي:

$$E = CA_r - CA_p$$

علما أن:

E: الانحراف الكلي للمبيعات.

CA_r: رقم الأعمال الحقيقي.

CA_p: رقم الأعمال التقديري.

وعليه تحدد نسبة الانحراف كالتالي:

$$\text{نسبة الانحراف} = (\text{قيمة الانحراف} / \text{المبيعات التقديرية}) \times 100$$

1. تحديد الانحراف لإجمالي مبيعات السميد العادي:

تظهر مقارنة قيم المبيعات الفعلية والتقديرية للسميد العادي لسنة 2014 في الجدول التالي:

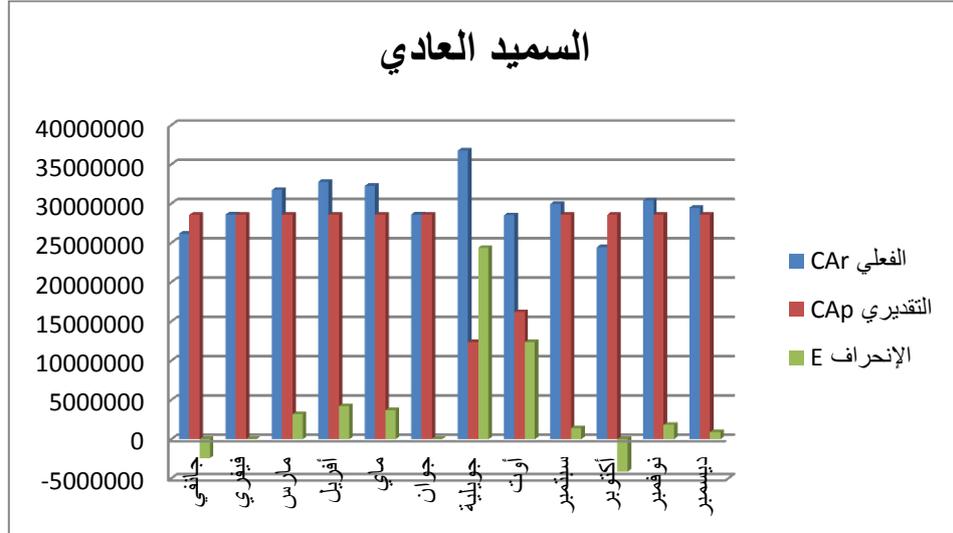
جدول رقم (31): يمثل مقارنة المبيعات الفعلية والتقديرية الشهرية للسميد العادي:

الوحدة: دينار جزائري

السميد العادي				البيان
نسبة الانحراف %	الانحراف E	التقديري CA _p	الفعلي CA _r	
(8.46)	(2418282.50)	28576800.00	26158517.50	جانفي
0.01	28187.64	28576800.00	28604987.64	فيفري
11.07	3164290.14	28576800.00	31741090.14	مارس
14.74	4212183.01	28576800.00	32788983.01	أفريل
12.90	3685496.00	28576800.00	32262296.00	ماي
0.20	57721.75	28576800.00	28634521.75	جوان
196.86	24378082.00	12383282.00	36761364.00	جويلية
76.25	12348012.77	16193518.00	28541530.77	أوت
4.93	1409159.40	28576800.00	29985959.40	سبتمبر
(14.45)	(1393353.56)	28576800.00	24448276.21	أكتوبر
6.36	1818359.82	28576800.00	30395159.82	نوفمبر
3.21	916810.19	28576800.00	29493610.19	ديسمبر
14.47	45471496.65	314344800.00	359816296.65	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين (أنظر الملحق رقم: 19، 20).

شكل رقم(10): المبيعات الفعلية والتقديرية الشهرية للسميد العادي:



المصدر: من إعداد الطالبين.

التعليق والتفسير:

نلاحظ من خلال النتائج المتوصل إليها أن مبيعات المؤسسة من السميد العادي حققت انحراف إجمالي موجب بقيمة 45471496.65 دينار جزائري أي ما يعادل نسبة تطور المبيعات الفعلية مقارنة بالمبيعات التقديرية بـ 14.47%، وهو انحراف ملائم وفي صالح المؤسسة حيث تعتبر نسبة الانحراف مقبولة وبالتالي المؤسسة حققت ما خططت له ومنه تحقيق أهدافها، وذلك راجع إلى أن الكمية الفعلية أكبر من الكمية التقديرية لمبيعات السميد العادي ويعود هذا إلى ارتفاع الطلب على هذا المنتج الرئيسي خلال معظم أشهر السنة، وبهذا الشكل فإن الانحرافات التي تظهر على مستوى كل الأشهر ملائمة وكبيرة، إلا على مستوى شهرين من السنة جانفي وأكتوبر حيث كانت الانحرافات سالبة قدرت بـ (2418282.50)، (4128523.97) أي بنسبة (8.46%)، (14.45%) على الترتيب، وهي انحرافات غير ملائمة وليست في صالح المؤسسة لكن تعتبر نسبة الانحراف خلال هذين الشهرين مقبولة، وهذا ما يدل على أن المؤسسة حققت تقريبا ما خططت له لأن الكمية المباعة فعلا قريبة من الكمية المقدرة للبيع وبالتالي على إدارة المؤسسة الوقوف عند أسباب حدوث الانحراف.

1.1. أسباب حدوث الانحراف الموجب خلال معظم أشهر السنة:

يعتبر الانحراف الموجب المحقق في مبيعات السميد العادي في صالح المؤسسة والذي يشير إلى أنها تنتج ما تخطط له وتبيعه نظرا لأن السميد العادي يستهلك بكثرة من طرف مختلف فئات المستهلكين وذلك لأن سعره منخفض مقارنة بمنافسيه ومدعم من طرف الدولة الجزائرية.

2.1. أسباب حدوث الانحرافات السالبة في شهري جانفي وأكتوبر: وتتمثل في:

أ. بالنسبة لشهر جانفي:

- باعتباره شهر بداية السنة وفصل من فصول الشتاء هذا ما يؤدي بأغلبية فئات المستهلكين إلى التوجه نحو المنتجات البديلة المتمثلة في المعجنات (كسكس، معكرونه... الخ)، وهذا ما أدى إلى انخفاض الطلب على منتج السميد العادي في هذا الشهر.

- قلة قنوات التوزيع بسبب الأحوال الجوية (انزلاقات، ثلوج، انغلاق الطرقات... الخ)، مما يؤدي إلى عدم وصول المنتوجات إلى المناطق النائية.

ب. بالنسبة لشهر أكتوبر:

- وباعتباره كان مصادف لعيد الأضحى مما أدى إلى توجه المستهلكين إلى اقتناء المنتوجات البديلة والتركيز بالدرجة الأولى على اللحوم للاستهلاك وبهذا تعثر الطلب على هذا المنتج.

- تعطل بعض الآلات الخاصة بإنتاج أكياس التعبئة وهذا ما أدى إلى تأخر إنتاج هذا المنتج خلال هذا الشهر.

2. تحديد الانحراف لإجمالي مبيعات السميد الممتاز:

تظهر مقارنة قيم المبيعات الفعلية والتقديرية لمبيعات السميد الممتاز لسنة 2014 في الجدول التالي:

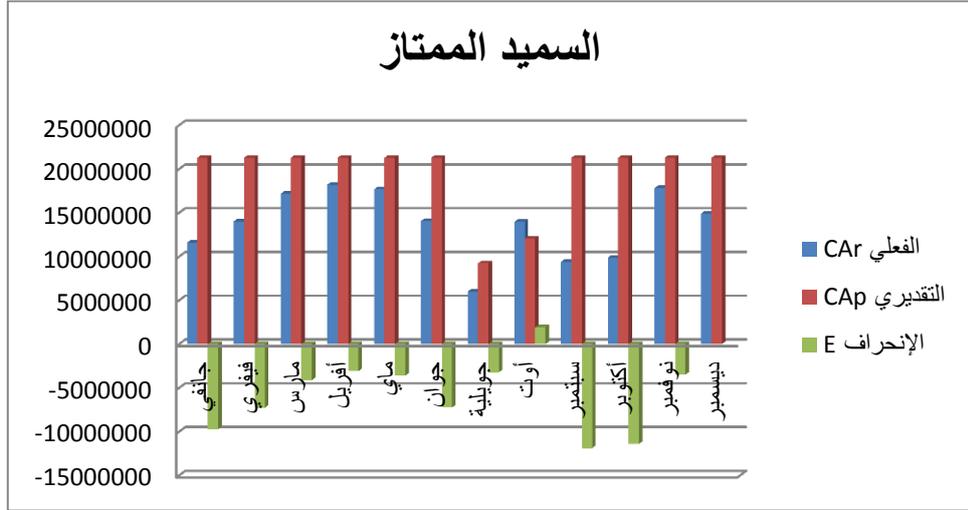
جدول رقم (32): يمثل مقارنة المبيعات الفعلية والتقديرية الشهرية للسميد الممتاز:

الوحدة: دينار جزائري

البيان	السميد الممتاز		
	الانحراف E	التقديري CA _p	الفعلي CA _r
الأشهر	نسبة الانحراف %		
جانفي	(45.62)	21285600.00	11576117.50
فيفري	(34.12)	21285600.00	14022586.63
مارس	(19.39)	21285600.00	17158690.14
أفريل	(14.47)	21285600.00	18206583.01
ماي	(16.94)	21285600.00	17679896.30
جوان	(33.98)	21285600.00	14052121.35
جويلية	(34.96)	9223764.00	5998711.04
أوت	15.73	12061863.00	13959129.37
سبتمبر	(55.82)	21285600.00	9403558.20
أكتوبر	(53.65)	21285600.00	9865876.00
نوفمبر	(16.32)	21285600.00	17812759.40
ديسمبر	(29.95)	21285600.00	14911210.11
المجموع	(29.68)	234141600.00	164647239.05

المصدر: من إعداد الطالبتين (أنظر الملحق رقم: 19، 20).

شكل رقم(11): المبيعات الفعلية والتقديرية الشهرية للسميد الممتاز:



المصدر: من إعداد الطالبين.

التعليق والتفسير:

نلاحظ من خلال النتائج المتوصل إليها إلى أن مبيعات المؤسسة من السميد الممتاز حققت في مجملها انحراف سالب خلال أشهر السنة حيث قدر الانحراف الاجمالي بـ (69494360.95) دينار جزائري أي ما يعادل نسبة تدهور المبيعات الفعلية مقارنة بالمبيعات التقديرية مقدرة بـ (29.68%)، وهو انحراف غير ملائم وفي غير صالح المؤسسة لكن نسبة الانحراف هي في العموم مقبولة، وذلك راجع إلى أن الكمية الفعلية تكاد تكون قريبة من الكمية التقديرية لمبيعات السميد الممتاز ويعود هذا التدهور إلى انخفاض الطلب على المنتج الرئيسي طوال معظم أشهر السنة، وبالتالي فإن جميع الانحرافات التي تظهر على مستوى كل الأشهر غير ملائمة وقيمتها كبيرة وبالتالي على إدارة المؤسسة تحديد الجهة المسؤولة عن هذه الانحرافات، إلا أنه خلال شهر أوت حققت المؤسسة انحراف موجب قدر بـ 1897266.37 دينار جزائري أي نسبة انحراف 15.73% وهي مقبولة من طرف إدارة المؤسسة مما يدل على أن المؤسسة لم تسئ التقدير، وهذا راجع إلى زيادة سعر البيع الفعلي نتيجة زيادة طلب المستهلكين على هذا المنتج أو زيادة تكلفة الإنتاج مما أدى بإدارة المؤسسة إلى وضع إجراءات تصحيحية خلال شهر أوت مما جعلها تحقق نسبة انحراف أعلى من بقية الأشهر الأخرى حيث قدرت بـ 15.73% بالإضافة إلى تحقيق هامش ربح.

1.2. أسباب حدوث الانحرافات السالبة خلال معظم أشهر السنة: وتنحصر في:

- وجود منافسة خارجية على السميد الممتاز من طرف مؤسسات من نفس القطاع مثل مؤسسة عمر بن عمر.
- ارتفاع أسعار المنتج الرئيسي المتمثل في السميد الممتاز مما يؤدي إلى توجه مختلف فئات المستهلكين إلى اقتناء السميد العادي باعتباره أقل سعرا.
- قلة المواد الأولية نتيجة لإدخالها في صناعة المنتج الخاص بالسميد العادي نظرا لكثرة الطلب عليه وتهميش إنتاج المنتج الخاص بالسميد الممتاز.

2.2. أسباب حدوث الانحراف الموجب خلال شهر أوت:

يعتبر الانحراف الموجب المحقق في مبيعات السميد الممتاز ملائم وفي صالح المؤسسة والذي يشير بأنها تنتج ما تخطط له وتبيعه نظرا لأن الطلب على هذا المنتج ارتفع خلال شهر أوت وهذا راجع إلى استهلاكه بكثرة من طرف مختلف فئات المستهلكين وذلك لأن سعره انخفض خلال هذه الفترة مقارنة بمنافسيه.

3. تحديد الانحراف لإجمالي مبيعات بقايا الطحن:

تظهر مقارنة قيم المبيعات الفعلية والتقديرية لمبيعات بقايا الطحن لسنة 2014 في الجدول التالي:

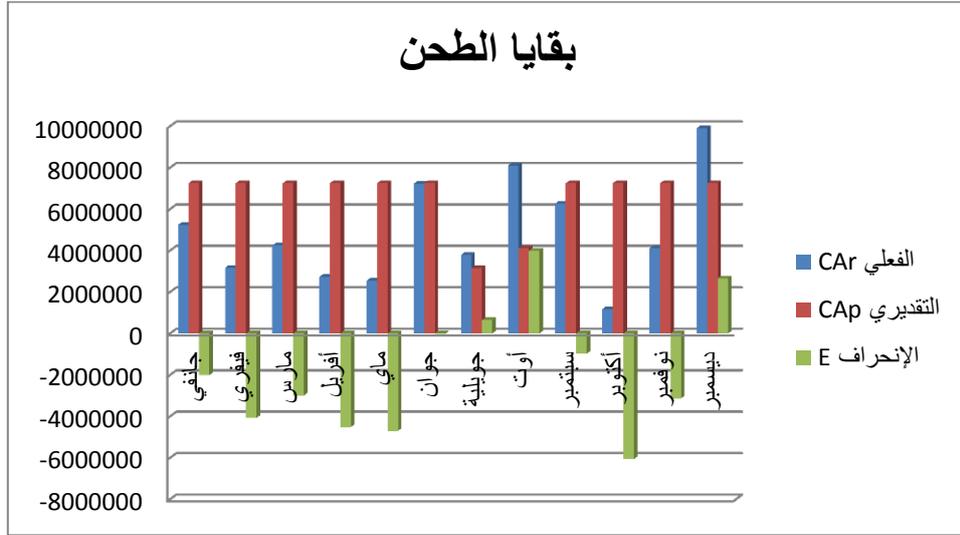
جدول رقم (33): يمثل مقارنة المبيعات الفعلية والتقديرية الشهرية لبقايا الطحن:

الوحدة: دينار جزائري

البيان الأشهر	بقايا الطحن			
	النسبة الانحراف %	الانحراف E	التقديري CA _p	الفعلي CA _r
جانفي	(2.78)	(201159.94)	7245000.00	5233406.06
فيفري	(56.28)	(4077290.00)	7245000.00	3167710.00
مارس	(41.41)	(3000000.00)	7245000.00	4245000.00
أفريل	(62.34)	(4516690.80)	7245000.00	2728309.20
ماي	(64.90)	(4701729.45)	7245000.00	2543270.55
جوان	(0.35)	(24999.81)	7245000.00	7220000.19
جويلية	20.45	641900.70	3139500.00	3781400.70
أوت	97.31	3994966.00	4105500.00	8100466.00
سبتمبر	(13.53)	(980592.78)	7245000.00	6264407.22
أكتوبر	(83.80)	(6071499.10)	7245000.00	1173500.90
نوفمبر	(43.33)	(3139199.98)	7245000.00	4105800.02
ديسمبر	36.65	2655040.18	7245000.00	9900040.18
المجموع	(26.64)	(21231688.98)	79695000.00	58463311.02

المصدر: من إعداد الطالبتين (أنظر الملحق رقم: 19، 20).

شكل رقم(12): المبيعات الفعلية والتقديرية الشهرية لبقايا الطحن:



المصدر: من إعداد الطالبتين.

التعليق والتفسير:

نلاحظ من خلال النتائج السابقة أن مبيعات المؤسسة من بقايا الطحن حققت انحراف إجمالي سالب بقيمة (21231688.98) دينار جزائري أي بنسبة (26.64%) وهو انحراف غير ملائم وليس في صالح المؤسسة، لكن هذه النسبة تعتبر على العموم مقبولة وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على أن المؤسسة قد اقتربت من تحقيق ما قدرت له، وذلك راجع لأن المبيعات الفعلية تكاد تقترب من المبيعات التقديرية للمنتج الثانوي المتمثل في بقايا الطحن (النخالة) ويعود هذا إلى الانخفاض في الطلب على هذا المنتج خلال معظم أشهر السنة، وبالتالي فإن الانحرافات المحققة على هذه الأشهر سالبة وغير ملائمة بالإضافة إلى أن قيمتها كبيرة إلا على مستوى ثلاثة أشهر من السنة جويلية، أوت وديسمبر حيث كانت الانحرافات موجبة وقدرت بـ 641900.70 دينار جزائري، 3994966 دينار جزائري، 2655040.18 دينار جزائري، أي بنسبة 20.45%، 97.31%، 36.65% على الترتيب وهي انحرافات ملائمة وفي صالح المؤسسة.

كما تعتبر نسبة الانحراف مقبولة عموماً بالنسبة لشهر جويلية أي أن المؤسسة خلال هذا الشهر حققت مبيعات من بقايا الطحن كما كانت مخططة لها، أما في شهري أوت وديسمبر حققت المؤسسة نسبتي انحراف غير مقبولتين من طرف إدارة هذه الأخيرة وهذا لاعتبارها أساءت التقدير مع أنها حققت نسبة إنحاز مقبولة لأن الكمية المباعة فعلاً أكبر بكثير من الكمية المقدرة للبيع.

3.1. أسباب حدوث الانحرافات السالبة خلال معظم أشهر السنة: وتمثل فيما يلي:

- أ. انخفاض الطلب على هذا المنتج من قبل المستهلكين وذلك راجع إلى عدة عوامل فحائية.
- ب. عدم إلمام المسؤولين بالظروف المحيطة بالمؤسسة والخارجة عن نطاقهم.

3.2. أسباب حدوث الانحراف الموجب خلال كل من شهر جويلية، أوت وديسمبر: وتنحصر فيما يلي:

أ. بما أن كمية المنتجات سواء من السميد العادي أو الممتاز المباعة كبيرة وبما أن بقايا الطحن ناتجة عن هذين المنتجين السابقين (سميد عادي وممتاز) ونظرا لأن رقم الأعمال الفعلي لهذين الأخيرين مرتفع مقارنة بالتقديري فهذا يدل على تحقيق انحراف موجب وهو مستحسن بالنسبة لوضعية المؤسسة.

ب. زيادة الطلب من قبل المستهلكين سواء المرين دواجن أو أغنام وأبقار على هذا المنتج وذلك لتخزين كميات معتبرة منها للفصول المقبلة.

4. تحديد الانحراف لإجمالي مبيعات المؤسسة:

تظهر مقارنة قيم المبيعات الفعلية والتقديرية لإجمالي مبيعات المؤسسة محل الدراسة لسنة 2014 في

الجدول التالي:

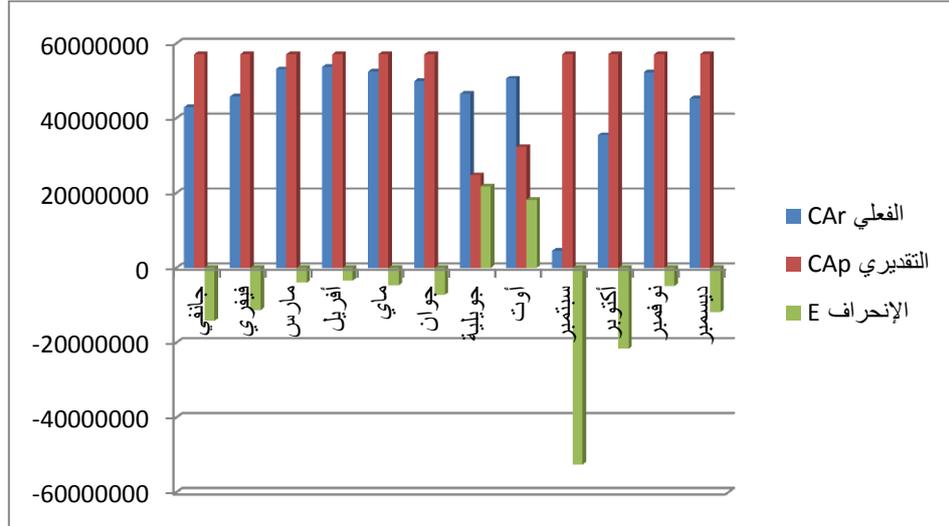
جدول رقم (34): يمثل مقارنة المبيعات الفعلية والتقديرية الشهرية لإجمالي مبيعات المؤسسة:

الوحدة: دينار جزائري

البيان	إجمالي مبيعات المؤسسة			
	النسبة الانحراف %	الانحراف E	التقديري CA _p	الفعلي CA _r
جانفي	(24.76)	(14139358.94)	57107400.00	42986041.06
فيفري	(19.81)	(11312145.73)	57107400.00	45795284.27
مارس	(6.94)	(3962620)	57107400.00	53144780.00
أفريل	(5.92)	(3383524.78)	57107400.00	53723875.22
ماي	(8.09)	(4621937.15)	57107400.00	52485462.85
جوان	(12.61)	(7200756.71)	57107400.00	49906643.29
جويلية	88.07	21794929.74	24746546.00	46541475.74
أوت	56.37	18240272.14	32360854.00	50601126.14
سبتمبر	(92.00)	(52541475.18)	57107400.00	45653924.82
أكتوبر	(37.86)	(21619746.67)	57107400.00	35487653.33
نوفمبر	(8.39)	(4793680.76)	57107400.00	52313719.24
ديسمبر	(20.67)	(11802539.52)	57107400.00	45304860.48
المجموع	(7.20)	(45254553.28)	628181400.00	582926846.72

المصدر: من إعداد الطالبين (أنظر الملحق رقم: 19، 20).

شكل رقم (13): المبيعات الفعلية والتقديرية الشهرية لإجمالي مبيعات المؤسسة:



المصدر: من إعداد الطالبتين.

التعليق والتفسير:

نلاحظ من خلال النتائج السابقة أن إجمالي مبيعات المؤسسة حققت انحراف إجمالي سالب بقيمة (45254553.28) دينار جزائري أي بنسبة (7.20%) وهو انحراف غير ملائم وليس في صالح المؤسسة، ويعود هذا إلى انخفاض الطلب على مبيعات المؤسسة خلال معظم أشهر السنة، في حين يمكن القول أن نسبة الانحراف في مبيعات المؤسسة مقبولة لأنها اقتربت من تحقيق تقديراتها في مبيعاتها الاجمالية المتمثلة في المنتجين الرئيسيين (سميد عادي وممتاز)، إلا أن الانحرافات الموجبة المحققة على مستوى مبيعات السميد العادي تقريبا غطت الانحرافات السالبة المحققة على مستوى مبيعات السميد الممتاز في حين أنها حققت انحرافات سالبة بالنسبة للمنتج الثانوي (بقايا الطحن) الذي يمثل حصة معتبرة من رقم أعمال المؤسسة، وبالتالي فإن الانحرافات الاجمالية للمبيعات المحققة على هذه الأشهر سالبة وغير ملائمة إلا على مستوى شهرين من السنة جويلية وأوت حيث كانت الانحرافات موجبة وقدرت بـ 21794929.74 دينار جزائري، 18240272.14 دينار جزائري، أي بنسبة 88.07%، 56.37% على الترتيب وهي انحرافات ملائمة وفي صالح المؤسسة، أما فيما يخص نسبي الانحراف فهما غير مقبولتين من طرف إدارة هذه الأخيرة على الرغم من تحقيقها لمبيعات فعلية أكبر بكثير من المبيعات التقديرية إضافة إلى تحقيقها لهامش ربح معتبر.

المطلب الثالث: إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات لسنة 2015

تتخصص الموازنات التقديرية المستخدمة في المؤسسة موضع الدراسة في الموازنة التقديرية قصيرة الأجل لا تتعدى السنة وتمثل أساسا في الموازنة التقديرية للمبيعات حيث تكون شهرية، فصلية أي شاملة. يعرف التنبؤ بالمبيعات بأنه عملية توقع وتقدير تنطلق من تحليل الماضي وذلك باستخدام أدوات إحصائية ورياضية وتبعاً للظروف الاقتصادية، بغرض تقلص الغموض (الخطر) بالنسبة للمستقبل كما يسمح بمواجهة الاحتياجات القادمة.

تعتبر النماذج الرياضية أدق أسلوب نسبياً للتنبؤ بالمبيعات المتوقعة وذلك بشرط إعادة النظر في البيانات المستخدمة، وستعرض هنا إلى تقدير المبيعات المستقبلية للمؤسسة لسنة 2015 باستخدام المبيعات الفعلية لسنة 2014 وذلك من خلال عرض أهم النماذج الرياضية المستخدمة في تقدير المبيعات وهي تحليل السلاسل الزمنية باستخدام طريقة المربعات الصغرى (MMCO)، وكذلك تحليل معادلة خط الانحدار.

أولاً: التنبؤ بالمبيعات باستخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط:

نقوم بصياغة نموذج الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

$$\hat{Y} = aX + b \dots (1)$$

نبحث عن قيمتي a و b باستخدام طريقة MMCO (طريقة المربعات الصغرى):

حيث أن:

$$b = \frac{\sum xy - \bar{x}\bar{y}}{\sum x^2 - n\bar{x}^2}$$

$$a = \bar{y} - b\bar{x}$$

بعد القيام بمختلف العمليات الرياضية والحسابية وإيجاد قيمتي a و b توصلنا إلى ما يلي:

جدول رقم (35): المعادلات التقديرية لمبيعات المؤسسة:

المنتجات المباعة	المعادلة التقديرية للمبيعات (دالة المبيعات المقدرة)
سميد عادي	$\hat{Y}_1 = -53505.95x + 30332480.07$
سميد ممتاز	$\hat{Y}_2 = -152038.32x + 14708852.33$
بقايا الطحن	$\hat{Y}_3 = 241918.77x + 3299470.58$
إجمالي المبيعات	$\hat{Y} = 36374.47x + 48340803.17$

المصدر: من إعداد الطالبتين (أنظر الملحق رقم: 21).

من خلال ما سبق وبعد تعويض x بالقيم (13- 14- 15- 16- 17- 18- 19-

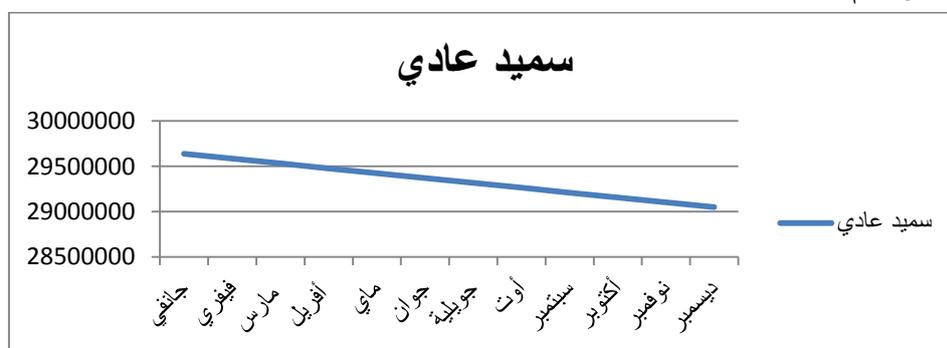
20- 21- 22- 23- 24) نحصل على النتائج التالية:

جدول رقم(36): المبيعات التقديرية الشهرية للمؤسسة لسنة 2015:

الأشهر	سميد عادي \hat{Y}_1	سميد ممتاز \hat{Y}_2	بقايا الطحن \hat{Y}_3	إجمالي المبيعات \hat{Y}
جانفي	29 636 902.72	12 732 354.17	6 444 414.59	48 813 671.28
فيفري	29 583 396.77	12 580 315.85	6 686 333.36	48 850 045.75
مارس	29 529 890.82	12 428 277.53	6 928 252.13	48 886 420.22
أفريل	29 476 384.87	12 276 239.21	7 170 170.90	48 922 794.69
ماي	29 422 878.92	12 124 200.89	7 412 089.67	48 959 169.16
جوان	29 369 372.97	11 972 162.57	7 654 008.44	48 995 543.63
جويلية	29 315 867.02	11 820 124.25	7 895 927.21	49 031 918.10
أوت	29 262 361.07	11 668 085.93	8 137 845.98	49 068 292.57
سبتمبر	29 208 855.12	11 516 047.61	8 379 764.75	49 104 667.04
أكتوبر	29 155 349.17	11 364 009.29	8 621 683.52	49 141 041.51
نوفمبر	29 101 843.22	11 211 970.97	8 863 602.29	49 177 415.98
ديسمبر	29 048 337.27	11 059 932.65	9 105 521.06	49 213 790.45
المجموع	352 111 439.94	142 753 720.92	93 299 613.90	588 164 770.38

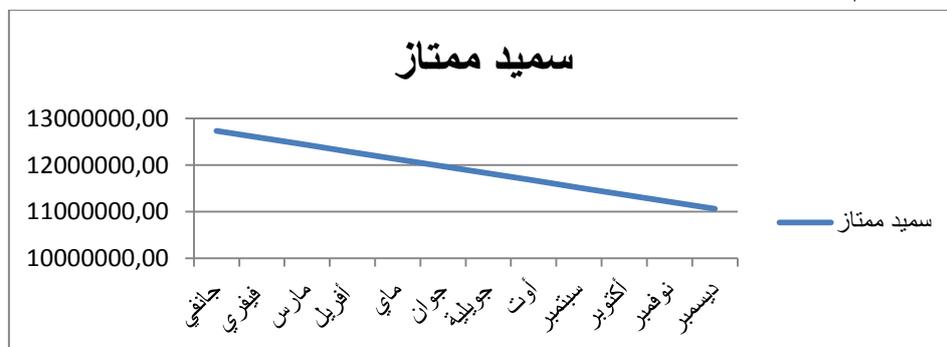
المصدر: من إعداد الطالبتين (أنظر الملحق رقم: 19، 20).

شكل رقم(14): المبيعات التقديرية الشهرية للسميد العادي:



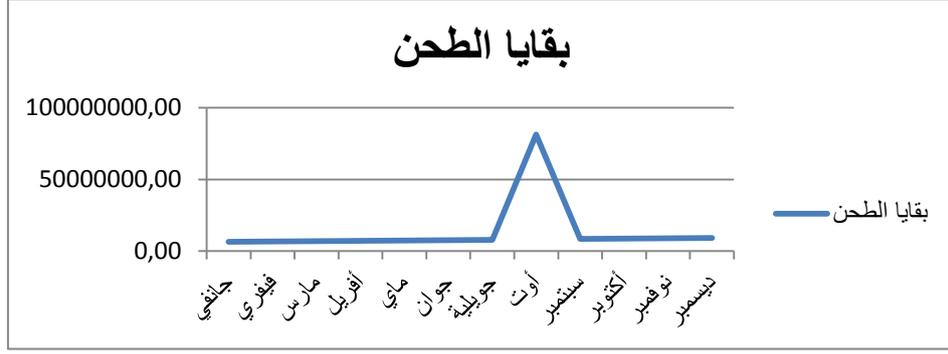
المصدر: من إعداد الطالبتين.

شكل رقم(15): المبيعات التقديرية الشهرية للسميد الممتاز:



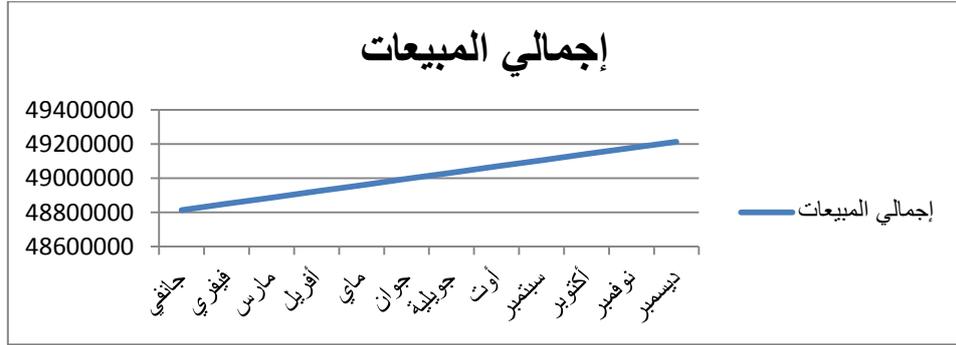
المصدر: من إعداد الطالبتين.

شكل رقم(16): المبيعات التقديرية الشهرية لبقايا الطحن:



المصدر: من إعداد الطالبتين.

شكل رقم(17): المبيعات التقديرية الشهرية لإجمالي المبيعات:



المصدر: من إعداد الطالبتين.

التعليق والتفسير:

1. بالنسبة للمبيعات التقديرية للسميد العادي:

نلاحظ من خلال النتائج المتوصل إليها أن المبيعات التقديرية للسميد العادي لسنة 2015 في انخفاض مستمر طفيف خلال جميع أشهر السنة، حيث بلغت في شهر جانفي أعلى قيمة لها قدرت بـ 29636902.72 دينار جزائري في حين بلغت أدنى قيمة لها خلال شهر ديسمبر حيث قدرت بـ 29048337.27 دينار جزائري.

2. بالنسبة للمبيعات التقديرية للسميد الممتاز:

نلاحظ من خلال النتائج المتوصل إليها أن المبيعات التقديرية للسميد الممتاز لسنة 2015 في تناقص مستمر خلال جميع أشهر السنة، حيث سجلت أعلى قيمة لها و قدرت بـ 12732354.17 دينار جزائري خلال شهر جانفي في حين بلغت المبيعات التقديرية أقل قيمة لها و قدرت بـ 11059932.65 دينار جزائري خلال شهر ديسمبر.

3. بالنسبة للمبيعات التقديرية لبقايا الطحن:

نلاحظ من خلال النتائج السابقة أن المبيعات التقديرية لبقايا الطحن لسنة 2015 في تزايد مستمر خلال جميع أشهر السنة لأن بقايا الطحن ناتجة عن طحن أو إنتاج كل من السميد العادي والممتاز أي هي نتاج تركيب المنتجين، حيث سجلت أدنى قيمة لها في بداية السنة قدرت بـ 6444414.59 دينار جزائري، في حين

بلغت المبيعات التقديرية لبقايا الطحن (النخالة) أعلى قيمة لها في نهاية السنة حيث قدرت بـ 9105521.06 دينار جزائري.

4. بالنسبة للمبيعات التقديرية الاجمالية للمؤسسة لسنة 2015:

نلاحظ من خلال النتائج المتوصل إليها أن المبيعات التقديرية للمؤسسة لسنة 2015 في تزايد مستمر على طول أشهر السنة، حيث سجلت أقل قيمة لها خلال شهر جانفي و قدرت بـ 48813671.28 دينار جزائري في حين بلغت أعلى قيمة لها خلال شهر ديسمبر حيث قدرت بـ 49213790.45 دينار جزائري.

المطلب الرابع: النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة

تحتل وظيفة مراقبة التسيير مكانة هامة في مؤسسة مطاحن مرمورة باعتبارها وظيفة حيوية وبناءة تهدف إلى تحقيق التسيير الحسن للمؤسسة ومتابعة الأداء على كافة المستويات والأنشطة والوظائف، وذلك باستخدام أدوات تخطيطية ورقابية تمكنها من قراءة التطورات المستقبلية والتي تعتبر الموازنات التقديرية من أهمها.

إن المؤسسة محل الدراسة تقوم بإعداد واستخدام الموازنة التقديرية للمبيعات من أجل مراقبة وتسيير مختلف مصالحها وأقسامها، حيث تقوم بدراسة وتحليل الانحرافات سواء الإيجابية منها أو السلبية وذلك من خلال مقارنة النتائج الحقيقية (الفعلية) مع التقديرية ومعرفة نقاط القوة والضعف على مستوى كل مركز مسؤولية، ومن خلالها تستطيع المؤسسة التحكم في تسييرها وتقييم أدائها المالي والعمل على تحسينه باتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

أولا: النتائج المتوصل إليها من خلال تحليل انحرافات وتقدير مبيعات المؤسسة لسنة 2015:

ومن خلال قيامنا بتحليل انحرافات المبيعات المؤسسة مطاحن مرمورة لسنة 2014 والقيام بعملية تقدير المبيعات المستقبلية لسنة 2015 توصلنا إلى جملة من النتائج وهي:

1. إن القيام بمقارنة المبيعات الفعلية مع المبيعات التقديرية لسنة 2014 نتحصل على انحرافات بحيث تعبر هذه الأخيرة على تقييم الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة، حيث يمكن التمييز بين نوعين من الانحرافات (موجب وسالب)، فالمؤسسة حققت انحراف في المبيعات الاجمالية سالب (غير ملائم وفي غير صالح المؤسسة)، وهذا خلال معظم أشهر السنة هذا يعني أن المؤسسة ضعيفة من حيث التخطيط، أي أنها لم تتمكن من تحقيق الأهداف المسطرة وبالتالي يمكن القول أن هناك خلل في التقديرات، غير أنها حققت انحراف موجب في المبيعات الاجمالية خلال شهري جويلية وأوت وهذا يعني أن المؤسسة لها قدرة وكفاءة في التخطيط ويظهر ذلك جليا من خلال قدرتها على تحقيق مخططاتها المتمثلة بالدرجة الأولى في تقديرات المبيعات أي أنها تمكنت من تحقيق الأهداف المسطرة بالإضافة إلى فائض يتمثل في هامش الربح أي الوقوف على أسباب الانحراف.

2. من خلال النتائج المتوصل إليها والمتعلقة بتطور مبيعات المؤسسة التقديرية لسنة 2015 على مدار جميع أشهر السنة فإن هذا يعتبر دليل قاطع على أن الأداء المالي للمؤسسة سيكون جيد في المستقبل القريب، وبالتالي كلما تحصلت المؤسسة على انحرافات إيجابية وكبيرة في مبيعاتها فإن هذا دليل على كفاءتها وهذا يساعدها إلى حد كبير على تقييم أدائها المالي على المدى البعيد وبناءا عليه تقوم برسم سياساتها المستقبلية.

3. يمكن حصر مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات باعتبارها جزء لا يتجزأ من عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة على أساس:

3.1. عدم دخول المواد الأولية في مواعيدها إلى المؤسسة ينتج عنه تأخر في العملية الإنتاجية حيث يؤثر ذلك بالسلب على مبيعات المؤسسة، مما ينتج عنها انحرافات غير ملائمة وفي غير صالح المؤسسة وبالتالي يمكن تقييم أداء المؤسسة على أنه غير جيد وبالتالي يؤدي ذلك إلى التأثير على أداء المؤسسة بصفة عامة والأداء المالي بصفة خاصة.

3.2. نقص الحملات الاشهارية والدعائية للمؤسسة مما يؤثر على عملية الترويج والتسويق لمنتجاتها مما يؤدي ذلك إلى انخفاض مبيعاتها وبالتالي ينعكس ذلك سلبيًا على الأداء المالي للمؤسسة.

3.3. زيادة عدد الطلبيات وسعر المنتجات يؤثر ذلك بالإيجاب على الأداء المالي للمؤسسة.

ثانياً: مساهمة الموازنة التقديرية للمبيعات في تقييم الأداء المالي للمؤسسة:

وفي الأخير يمكن القول أن دور الموازنة التقديرية للمبيعات كأداة حديثة لمراقبة التسيير ومهمة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة يبقى ضعيف نسبياً وذلك من خلال تأثيرها الغير المباشر على عملية التقييم، ويظهر ذلك من خلال:

1. ثبات المبالغ التقديرية لمبيعات المؤسسة خلال جميع أشهر سنة 2014 ماعدا في شهر جويلية وأوت وذلك على اعتبار العطل السنوية.

2. المؤسسة لا تعتمد على الطرق العلمية سواء الرياضية أو الإحصائية للتنبؤ بالمعطيات المستقبلية.

3. بالرغم من وجود المؤسسة في محيط يتميز بالمنافسة الشديدة من قبل مؤسسات اقتصادية ضخمة (مثل مؤسسة عمر بن عمر لإنتاج السميد والعجائن) إلا أن أسعارها ثابتة نوعاً ما ومدعمة من قبل الدولة هذا ما يجعل السعر خارج عن دائرة الرقابة.

4. من خلال المقابلة الشخصية مع مدير قسم المالية والمحاسبة أوضح لنا أنهم يضعون الموازنة التقديرية للمبيعات الخاصة بمؤسستهم بناءً على رقم أعمال إجمالي مقدم من طرف المديرية العامة بقسنطينة مع الأخذ بعين الاعتبار المبيعات الفعلية للسنوات السابقة، كما يمكنهم تخفيض رقم الأعمال المقدم إذا كانت قيمة هذا الأخير كبيرة ولا يمكن تحقيقها أو تبعا للظروف التي تمر بها المؤسسة.

خلاصة:

من خلال تقييم الأداء المالي لمؤسسة مطاحن مرمورة "قالمة" بالاعتماد على الأداة التقليدية المتمثلة في التحليل المالي للفترة 2012-2014 فإنه يمكن القول أن عملية التقييم باستخدام كل من النسب المالية، نسب النشاط ومؤشرات التوازن المالي كانت في المستوى المطلوب كونها تحقق في العموم مؤشرات أداء إيجابية من سيولة متوفرة بالإضافة إلى ما تحققه من توازن على مستوى الخزينة.

أما فيما يخص تقييم الأداء المالي بالاعتماد على الأداة الحديثة المتمثلة في الموازنة التقديرية للمبيعات لسنة 2015، فإننا لم نعثر على ذلك المستوى الكفؤ والفعال الذي كان ينتظر تحقيقه على الرغم من تحقيق توقعات لإجمالي مبيعات متزايد بشكل طفيف وذلك راجع إلى عدم الرقابة على الأداء من جهة من خلال مراجعة مستوى النشاط المحقق مع ما هو مخطط في الموازنات التخطيطية، ومن جهة أخرى عدم القيام بدراسة كافية من خلال شح المعلومات المقدمة حول أسعار المنتجات أو الكميات الحقيقية التي تم بيعها.



الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

إن تناولنا لموضوع دور نظام مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية مكننا من تسليط الضوء على جانب مهم في دراسات المؤسسات ألا وهو إبراز دور الأدوات التقليدية والحديثة في تقييم الأداء المالي، حيث أن المؤسسة اليوم لم تعد كسابق عهدها مجرد عملية إدخال الموارد المتوفرة لديها لتحقيق غايات متعددة، ولم يعد تحقيق الربح الشغل الشاغل لإدارات هذه المؤسسات بقدر ما أصبحت الكفاءة والفعالية أسس هامة للتعبير عن حسن التسيير والاستغلال والامتياز في الأداء.

ولعل من أهم مظاهر الامتياز لمراقبة التسيير هو التعامل الحديث مع المعطيات واعتبارها إجراءات كاملة متصلة ومؤطرة بأصول تتشكل منها قاعدة معرفية والتي يفقد المنهج فعاليتها عند غيابها، ليحول إلى جملة من الإجراءات والتي من شأنها أيضا الإساءة إلى التسيير وتحريفه عن مراميه الحقيقية، وبالتالي يجب الوقوف على هذه الانحرافات وتصحيحها قبل تفاقم الأوضاع لتقدير ما إذا كانت المؤسسات تحصل على مواردها وتتفنع بها بفعالية وكفاءة في سبيل تحقيق أهدافها.

ومن هذا المنطلق جاءت هذه الدراسة حيث قمنا من خلال الفصول النظرية بالتركيز على إبراز دور نظام مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وعلى هذا الأساس قمنا بتقسيم دراستنا إلى قسمين أساسيين الأول نظري تطرقنا فيه إلى نظام مراقبة التسيير حيث عرض مفهوم هذا النظام واستخراج أهم الخصائص والأهداف المتعلقة به، كما تطرقنا إلى كيفية تصميمه وأهم أدواته مع توضيح كيفية تقييم هذه الأخيرة للأداء المالي، أما القسم الثاني فقد خصص للدراسة التطبيقية واخترنا مؤسسة مطاحن مرمورة "قالمة"، حيث حاولنا من خلال هذا القسم القيام بدراسة تقييمية لنظام مراقبة التسيير المتواجد بالمؤسسة، حيث سمحت لنا هذه الدراسة بالتركيز على التحليل المالي باعتباره وسيلة فعالة لدراسة الارتباطات الحاصلة بين عناصر المؤسسة، أصولها وخصومها، إيراداتها ومصروفاتها والتي نتائجها تعكس مؤشرات الأداء وتمكننا من الحكم على الوضعية المالية للمؤسسة من منظور تقليدي، وكذا من خلال الاعتماد على الموازنات التقديرية للمبيعات التي تعكس خططها وبرامجها المستقبلية من جهة، وأداة رقابية تمكننا من تحقيق الأهداف المرجوة وذلك من خلال منظور حديث.

وعلى أساس الدراسة النظرية ارتأينا إبراز هذه الأهمية وذلك بدراستنا لمؤسسة مطاحن مرمورة والتي من خلالها حاولنا الإجابة على التساؤلات المطروحة وكذا إثبات الفرضيات الموضوعية سابقا وتوصلنا إلى ما يلي:

الفرضية الأولى: تعد مراقبة التسيير أداة لإنجاح عملية التسيير عن طريق تعقب مراحل عمليات تنفيذه بهدف تقييم أداء المؤسسة بصفة عامة والأداء المالي بصفة خاصة، هي فرضية صحيحة حيث تعتبر مراقبة التسيير أداة مهمة تمكن المسيرين من التحكم في التسيير والتأكد من تحقيق الأهداف عن طريق قياس الأداءات واستخلاص الفروقات ودراساتها لتحديد أسبابها من أجل تفاديها مستقبلا بغية تحقيق التسيير الفعال، وذلك من خلال اتساع مهمتها من الناحية المحاسبية إلى مهمة تشمل كل الوظائف في المؤسسة بحيث أصبحت تساهم مساهمة فعالة في

عملية التخطيط والتنظيم وفي إدارة الموارد البشرية والمادية وهي أداة فعالة للتحقق من التجنيد الفعال والدائم للموارد والطاقات المتاحة من أجل تقييم الأداء المالي.

الفرضية الثانية: تستخدم المؤسسة نظام مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي سواء بالاعتماد على المنظور التقليدي أو الحديث أو معا، وهي فرضية صحيحة وذلك من خلال أن مراقبة التسيير هي مجموعة من التقنيات الكمية والكيفية التي يمكن استعمالها للرقابة على العملية التسييرية وذلك بتقييم إنجازات المؤسسة باستعمال معايير محددة سلفا وبتخاذ القرارات التصحيحية بناء على نتيجة التقييم، وهي شديدة الارتباط بالتخطيط فهي تهيأ التغذية العكسية اللازمة لتعديل الخطط من غير تأخير على ضوء النتائج المحققة، وبالتالي فهي تسمح بضمان الفعالية والنجاعة وذلك من خلال جملة من الأدوات التقليدية منها المتمثلة في المحاسبة، التحليل المالي وكذلك من خلال استخدام كل من نظام المعلومات، الموازنات التقديرية ولوحة القيادة كأدوات حديثة تسمح بالتنسيق بين أهداف مختلف مراكز المسؤوليات من جهة والتأكد من تحقيق الأهداف المسطرة من جهة أخرى وذلك لتقييم الأداء المالي.

الفرضية الثالثة: تعكس أدوات التحليل المالي المتمثلة في النسب المالية نقاط قوة وضعف المؤسسة ووسيلة لتقييم الأداء المالي، هذه الفرضية صحيحة لأن التحليل المالي في جوهره لا يخرج عن الدراسة التفصيلية للبيانات المالية والارتباطات فيما بينها، وإثارة الأسئلة حول مدلولاتها في محاولة تفسير الأسباب التي أدت إلى ظهور هذه البيانات بالكميات التي هي عليها، مما يساعد على تدارك نقاط الضعف بتصحيح الانحرافات واقتناص نقاط القوة باستغلال الفرص في السياسات المالية المختلفة باستخدامه لمجموعة نسب (نسب مالية، نسب نشاط ومؤشرات التوازن المالي) وذلك للبحث عن المركز المالي بدقة ومن ثمة تقييم الأداء المالي.

الفرضية الرابعة: نظام مراقبة التسيير الفعال للمؤسسة لا يمكن أن يتحقق إلا باستخدام الموازنات التقديرية، هي فرضية خاطئة كون أن مراقبة التسيير هي وظيفة هامة في المؤسسة فهي تتمركز في الدرجات العليا في الإدارة وتأتي مباشرة بعد مديرية المؤسسة وتكون على اتصال مباشر معها، حيث تتطلب مجموعة من الأدوات الخاصة بها وعليه فنظام مراقبة التسيير هو نظام تستخدمه الإدارة حيث يساعدها على التحكم في تسيير المؤسسة وأداء المهام المنسوبة إليها عن طريق أدوات محددة تساعده كثيرا في ذلك، ومن بين هذه الأدوات: المحاسبة، التحليل المالي، نظام المعلومات، الموازنات التقديرية ولوحات القيادة، وبالتالي فالموازنات التقديرية هي أداة رقابية مهمة من بين عدة أدوات.

أما من خلال تحليل مؤشرات أداء مؤسسة مطاحن مرمورة فقد توصلنا إلى النتائج التالية:

*من خلال التحليل لعناصر الميزانية المالية تمكنا من استخلاص ما يلي:

- نية المؤسسة في الاستغناء عن بعض الآلات والتي تتسم بالتقادم والميكانيكية.
- نية المؤسسة في شراء تجهيزات إنتاج جديدة تواكب التطور التكنولوجي.
- اعتماد المؤسسة على مواردها المالية الخاصة ويظهر ذلك جليا من خلال التذبذبات الحاصلة في قيم خصومها المتداولة والغير متداولة.

*إن تقييم الأداء المالي بالاعتماد على النسب المالية مكننا من التوصل إلى:
- المؤسسة استطاعت تحقيق هامش أمان والوفاء بجميع التزاماتها قصيرة الأجل، وذلك من خلال إتباعها لسياسات تمويلية تضمن لها الاستقلالية المالية والقدرة على ضمان أموال دائئتها.
- حققت المؤسسة محل الدراسة في العموم وضعية مالية جيدة ومریحة وكان ذلك نتاج عدة اعتبارات نوجزها كالتالي:

- تحقيق هامش أمان متمثل في رأس مال عامل.
- الوفاء بجميع الالتزامات قصيرة الأجل من خلال تحقيقها لنسب سيولة جيدة على طول فترة الدراسة.
- المؤسسة مستقلة ماليا ويظهر ذلك من خلال قدرتها على ضمان أموال دائئتها.
- حققت المؤسسة مردودية اقتصادية ومالية موجبة خلال سنة 2012 هذا ما يدل على وجود مردود اقتصادي ومالي أما سنة 2013، 2014 فهي حققت نتيجة سالبة ما يدل على أنها حققت خسارة في كل وحدة نقدية مستثمرة.

*بالاعتماد على نسب النشاط المستخدمة في تقييم الأداء المالي استخلصنا النتائج التالية:
- المؤسسة في العموم كفؤة من حيث مدة تصريفها لجميع مخزوناتهما إلا أنها تواجه بعض العراقيل في كفاءتها من ناحية تصريف منتجاتها التامة.
- تواجه المؤسسة محل الدراسة بعض المشاكل المتمثلة في التنسيق بين مدة تحصيل ديونها من الزبائن ومدة تسديد ديونها للموردين ويؤدي استمرار هذا الوضع إلى التأثير السلبي على الاستقلالية المالية للمؤسسة في المستقبل البعيد.
*إن تقييم الأداء المالي من خلال مؤشرات التوازن المالي مكننا من استنتاج ما يلي:
- تحقق المؤسسة قاعدة التوازن المالي والتي تعتمد على ضرورة وجود فائض من الأموال الدائمة لتمويل الأصول الثابتة.

- حققت المؤسسة رأس مال عامل موجب يغطي الاحتياج من رأس المال العامل طوال فترة الدراسة.
- أما الخزينة فهي في حالة فائض خلال فترة الدراسة وهذا يعني أن المؤسسة تحقق ربحية.
*من خلال الرقابة على الأداء المالي لمؤسسة مطاحن مرمورة لسنة 2014 توصلنا إلى أن:
- النتائج الفعلية لا تعكس ما تم تقديره من طرف إدارة المؤسسة، وهذا ما أدى إلى ظهور انحرافات بشقيها موجب وسالب، حيث أن ظهور مجموعة من الانحرافات الموجبة لمبيعات السميد العادي لم تغطي الانحرافات المحققة على مستوى السميد الممتاز.

- تستخدم المؤسسة الموازنة التقديرية للمبيعات كأداة للتخطيط دون التركيز عليها كأداة لمراقبة التسيير، مما أدى إلى ظهور انحرافات سالبة وكبيرة خلال معظم أشهر السنة دون تداركها، أي أن المؤسسة محل الدراسة لا تقوم بدراسة الانحرافات ومعرفة أسبابها ومحاولة معالجتها لتفادي وقوعها في الأشهر القادمة.
- المؤسسة تستخدم الموازنة التقديرية للمبيعات كأداة لاستغلال أموالها لتنظيم حجم وحدود إيراداتها.

- لاشك أن تخطيط المؤسسة لمبيعاتها في الفترة المقبلة يصبح عديم الجدوى من هنا يتجلى دور الموازنة التقديرية للمبيعات، بحيث تتأكد من خلالها المؤسسة من سير العمليات في الطريق المخطط لها ومدى التقدم الحاصل فيها ويظهر ذلك جليا من خلال التطور الملحوظ في مبيعات المؤسسة التقديرية لسنة 2015.

*من خلال النتائج التي تم الوصول إليها يمكننا الخروج ببعض الاقتراحات والتوصيات التالية:

- تميل التوجهات الحديثة إلى جعل مراقب التسيير ليس شخصا واحد وإنما ممثل في فريق عمل مكون من مدققين وخبراء محاسبين، لأن هذه الوضعية تدعم مراقب التسيير أكثر وتمنحه استقلالية وقدرة على التدخل بصورة أكبر في عملية تخطيط الأهداف.

- البحث دائما عن مصادر طويلة ومتوسطة الأجل لتمويل الاستثمارات الطويلة والمتوسطة المدى أي تحقيق قاعدة التوازن المالي.

- المؤسسة حققت سيولة كبيرة هذا ما يعبر على أن قسط معتبر من أصولها مجمد وعليها استغلاله في استثمارات إضافية (فرصة بديلة).

- يجب على المؤسسة محل الدراسة الرفع في كل من المردودية المالية والاقتصادية وذلك بإدخال التحسينات على هذه الأخيرة إما بزيادة نتيجة الاستغلال أو التخفيض في الأصول الاقتصادية من جهة، ومن ثمة التحسين في المردودية المالية من خلال التخفيض في وزن الدين في الهيكل المالي إما بزيادة الأموال الخاصة أو التخفيض في الأصول الاقتصادية من جهة أخرى.

- خروج العمال إلى عطل سنوية بالخصوص في فصل الصيف (شهر جويلية وأوت) يؤثر بدرجة كبيرة على العملية الإنتاجية، حيث أن إنتاج المؤسسة في هذه الفترة يتناقص إلى حد كبير وبالتالي تناقص المبيعات مما يؤثر ذلك على أداء المؤسسة بصفة عامة والأداء المالي بصفة خاصة، حيث بإمكان المؤسسة توزيع العطل على طول السنة ولا تحصرها في فترة الصيف فقط.

- إن المؤسسة عندما توجه تركيزها على تحسين جودة منتجاتها حتى تصبح مطابقة لمعايير الجودة فإن هذا سوف يمنحها ميزة حيث قد تحصل على علامة تجارية، براءة اختراع... الخ، ومنه يمكن القول أن تركيز جهود المؤسسة على تحسين وتطوير جودة منتجاتها يؤدي إلى زيادة مبيعاتها على المدى البعيد ومنه تحقيق أداء مالي جيد وفعال في المستقبل.

- العمل بشكل كافي على توعية وتكوين وتدريب الموظفين ومن ثم زيادة كفاءتهم مع تخفيض تكلفتهم لتحسين أدائهم الذي يضمن فيما بعد إنجاح نظام الموازنات التقديرية للمبيعات من خلال بناء هذه الأخيرة على طرق علمية، كل هذا يؤدي بالتأكيد إلى التأثير الإيجابي على مبيعات المؤسسة ومنه تطور رقم أعمالها وكل هذا يحقق توازن اقتصادي ومالي للمؤسسة.

- إن تخطيط المؤسسة لمبيعاتها المستقبلية عن طريق الاعتماد على الموازنة التقديرية للمبيعات غير كافي لتصحيح الخلل في الانحرافات (نقاط الاختناق) ومن ثمة تقييم أدائها المالي بشكل كفؤ وفعال، وإنما اللجوء إلى إعداد كل

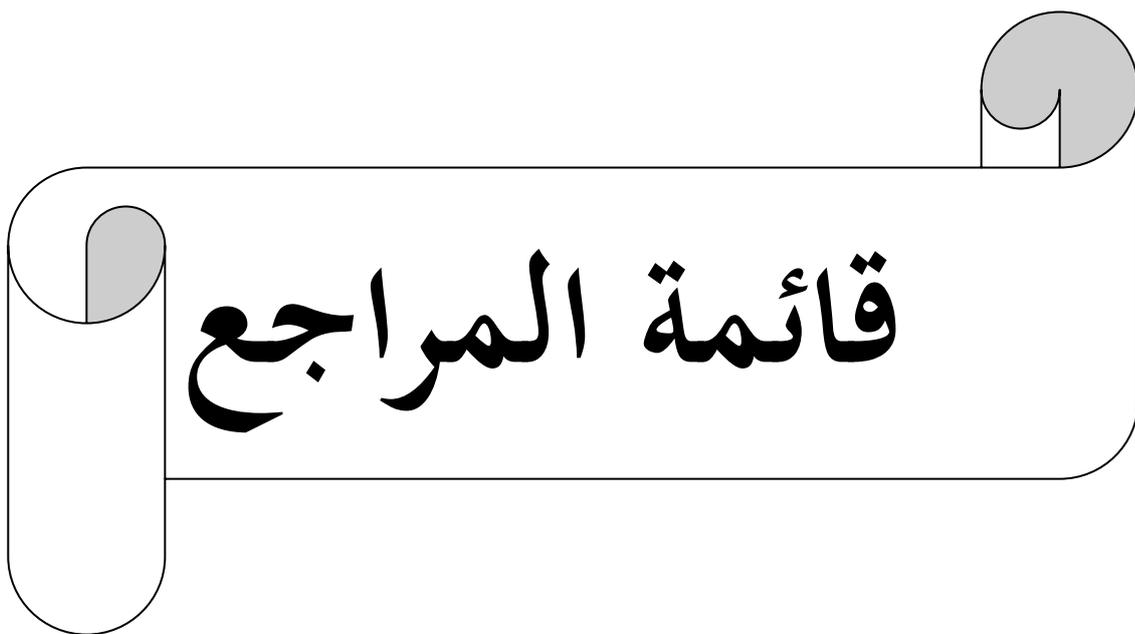
من الموازنات التقديرية للإنتاج و النقدية وذلك لدعم مركزها المالي، وبالتالي التقييم الجيد لأدائها المالي والتدخل لتصحيح الانحرافات ومحاولة الوقوف على أسبابها ومن ثم البحث عن السبل المناسبة لمعالجتها وتصحيحها.

- مد جسور التعاون بين الشركة والجامعة لأنه من شأن الجامعيين والمتربصين أن يساهموا بشكل كبير في إثراء البحث العلمي والمساهمة في بناء المؤسسات الاقتصادية، وعدم استخدام سياسة الانطواء والانعزال على المحيط الخارجي واعتبار المتربصين على أنهم دخلاء على المؤسسة.

آفاق الدراسة:

كأفاق للدراسة نرى أنا نظام مراقبة التسيير بمختلف أدواته سواء التقليدية أو الحديثة يستدعي أن يكون محلا للتطبيق في مختلف المؤسسات الاقتصادية والإدارات العمومية، لاسيما وأن هذه الأخيرة تعاني هي الأخرى من وجود انحرافات بين التخطيط والتنفيذ، وغالبا ما تكون النتائج المحققة دون المستوى المطلوب والمخطط له بالرغم من ضخامة المبالغ المنفقة، فكيف تساهم أدوات نظام مراقبة التسيير في حل مثل هذه المشاكل؟

في الختام نأمل أن نكون قد وفقنا في معالجة الموضوع وعرضه وإن لم يكن بكل جوانبه فعلى الأقل للجوانب الأكثر أهمية، وللعمل العلمي إفادة واستفادة والكمال لله وحده.



قائمة المراجع

أولاً: الكتب:

I. باللغة العربية:

1. أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2006.
2. أحمد عطا الله سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
3. أرشد فؤاد التميمي، عدنان تايه النعمي، التحليل والتخطيط المالي (اتجاهات معاصرة)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
4. إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي (الإدارة المالية)، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
5. إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي (الإدارة المالية، أجوبة، تمارين، حلول)، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
6. بورك برس، القيادة الإدارية الفعالة، ط1، مكتبة لبنان ناشرون، لبنان، 2001.
7. حسين عطا غنيم، دراسات في التمويل، المكتبة الأكاديمية للنشر، مصر، 2005.
8. حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، ط2، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
9. خالد الراوي، يوسف سعادة، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
10. خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية للنشر، بدون بلد نشر، 2006.
11. رضا إسماعيل البسيوني، إدارة الأعمال، ط1، مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع، مصر، 2009.
12. السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، 2000.
13. صالح بن علي الغامري، حنان العليان، مؤشرات الأداء والمقارنة المرجعية، ط2، الهيئة الوطنية للنشر والتوزيع، العراق، 2006.
14. صالح خالص صافي، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
15. صالح خالص صافي، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.

16. صالح مهدي محسن العامري، طاهر محسن منصور الغالي، الإدارة والأعمال، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
17. عبد الحميد عبد المطلب، دراسات الجدوى الاقتصادية لاتخاذ القرارات الاستثمارية، الدار الجامعية، مصر، 2000.
18. عبد الرزاق حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
19. عبد السلام أبو قحف، إدارة الأعمال مدخل بناء المهارات، ط2، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2008.
20. عبد الغفار حنفي، تقييم الأداء المالي ودراسات الجدوى، الدار الجامعية، مصر، 2009.
21. عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.
22. عدنان تايه النعيمي، ياسين كاسب الخوشة، أساسيات في الإدارة المالية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
23. علاء الدين عبد القادر الخباي، عامر إبراهيم قنديلجي، نظم المعلومات الإدارية، ط4، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
24. عماد عبد الوهاب الصياغ، نظم المعلومات ماهيتها ومكوناتها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
25. عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ط5، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
26. غيات بوفلحة، مبادئ التسيير البشري، ط2، دار الغرب للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
27. فايز جمعة صالح النجار، نظم المعلومات الإدارية، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
28. فريد شناف، مدخل للموازنات التقديرية للإنتاج، دار المحمدية، الجزائر، 2002.
29. فهمي مصطفى الشيخ، التحليل المالي، ط1، SME Financial، فلسطين، 2008.
30. فيصل جميل السعايدة، نضال عبد الله فريد، الملخص الوجيز للإدارة والتحليل المالي، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
31. كاظم جاسم العيساوي، دراسات الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات (تحليل نظري وتطبيقي)، ط2، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.
32. كامل آل شبيت دريد، مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
33. مبارك لسوس، التسيير المالي (تحليل نظري)، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.
34. مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

35. محمد إبراهيم عبد الرحيم، اقتصاديات الاستثمار والتمويل والتحليل المالي، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، مصر، 2008.
36. محمد رضوان العناني، محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
37. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003.
38. محمد سعد محمد، أساليب القيادة وصنع القرار، ط1، إيتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2010.
39. محمد سعيد عبد الهادي، الإدارة المالية (الاستثمار والتمويل - التحليل المالي والأسواق المالية الدولية)، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
40. محمد شاكر عصفور، أصول التنظيم والأساليب، ط7، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
41. محمد طنبيت، محمد عبيدات، الإدارة المالية في القطاع الخاص، ط1، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
42. محمد عزت اللحام وآخرون، الإدارة المالية المعاصرة، ط1، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.
43. محمد علي إبراهيم، الإدارة المالية الحديثة، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
44. محمد فركوس، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
45. محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، ط1، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
46. محمد منير شاكر وآخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرار، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
47. محمد منير شاكر وآخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
48. محمود عبدالفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، ط1، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، 2013.
49. مفلح عقل، مقدمة في الإدارة المالية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
50. مليكة زغيب، ميلود بوشنقى، التسيير المالي، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
51. موسى اللوزي، التنظيم وإجراءات العمل، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.
52. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية (مدخل نظري وتطبيقي)، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.

53. ناصر دادى عدون وآخرون، مراقبة التسيير فى المؤسسة الاقتصادية (حالة البنوك)، دار الحمدفة العامة، الجزائر، 2004.
54. نعلم نمر داوود، التحليل المالى دراسة نظرفة وتطرففة، ط1، دار البدافة للنشر والتوزفج، الأردن، 2012.
55. هاشم أحمد عطفة، محااسبة تكالفف فى المجالات التطبيقفة، الدار الجامعفة، مصر، 2000.
56. هفشم محمد الزغف، الإدارة والتحلفل المالى، ط1، دار الفكر للنشر والتوزفج، الأردن، 2000.
57. ولفد الحفالى، الاتجاهات المعاصرة فى التحلفل المالى، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزفج، الأردن، 2004.
58. ففجف غنف النجار، تقففم المشروعات تحلفل معالفر ومؤشرات دراسات الجدوى وتقففم كفاءة الأداء، ط1، دار دجلة للنشر والتوزفج، الأردن، 2010.
59. فوسف حسن فوسف، التموفل فى المؤسسات الاقتصادية، دار التعلفم الجامعف للنشر والتوزفج، مصر، 2012.
- II. باللغة الفرنسفة:

1. Amaud Thaustron, **Evaluation des Entreprises Thechnique de Gestion**, 3^{ème} édition, Economica, France, 2005.
2. Brigitte Doriath, Christian Goujet, **Gestion Prévisionnelle et Mesure de la Performance**, 4^{ème} édition, Dunod, France, 2009.
3. Christophe Thibierge, **Analys Financière**, 2^{ème} édition, Vuibert, France, 2007.
4. Claude Alazard, Sabine Sépari, **Contrôle de Gestion DCG11**, 2^{ème} édition, Dunod, France, 2010.
5. Claude Alazare, Sabine Sépari, **Contrôle de Gestion**, 5^{ème} édition, Dunod, France, 2001.
6. Gérard Naulleau, Michel Rouach, **Control de Gestion et Stratégie dans La Banque**, 3^{ème} édition ,Revue banque, France, 2013.
7. Gilbert Pillot, **Maitrise du Contrôle de Gestion**, 2^{ème} édition, Sedifor, France, 2006.
8. Nicolas Berland, Yves de Rondé, **Control de Gestion Perspectives Stratégiques et Managériales**, 2^{ème} édition, Pearson , France, 2013.

ثانيا: المذكرات:

I. مذكرات ماستر:

1. سميرة قايدي، هدى مرقاق، أهمية التسويق الدولي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2014.
2. عبد الرحمان عطى الله، تقييم الأداء المالي ودوره في اتخاذ القرارات المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2012.
3. عبد الرحمان هباج، أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.
4. وفاء بن ناصر، يمينة بورفيح، أدوات قياس الأداء المالي كمدخل لتنفيذ عملية القياس المقارن، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2013.

II. رسائل ماجستير:

1. أحمد طوايبي، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيطي ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2003.
2. صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2006.
3. طاهر عريس، التحكم في قيادة المؤسسات بواسطة لوحات القيادة الاستراتيجية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2007.
4. عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2002.
5. فوزية قديد، المورد البشري وتحسين أداء المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2006.

6. قورين حاج قويدر، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بو علي، الشلف، 2007.

7. لمين عطوي، تكنولوجيا المعلومات والاتصال وتأثيرها على تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2004.

8. منيرة كسري، التحليل المالي والموازنات التقديرية كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص استراتيجية مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945، قلمة، 2011.

9. نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص التحليل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2006.

10. ياسين سالمي، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010.

III. أطروحات دكتوراه:

1. عبد الغني دادن، عبد المجيد قدي، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2007.

2. هلال درحمون، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005.

ثالثا: الملتقيات:

1. زهية بوديار، شوقي جباري، لوحة القيادة كأسلوب فعال لاتخاذ القرار في المؤسسة، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول صنع القرار، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، بتاريخ 14-15 أفريل 2009.

2. عبد الغني دادن، محمد الأمين كعاسي، الأداء المالي من منظور المحاكاة المالية، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي الأول حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، بتاريخ 6-7 ماي 2005.

3. فاطمة الزهراء طلحي، نبيلة ساسان، التشخيص المالي باستخدام المقاربة السيولوية، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي محمد الشريف مساعدي، سوق أهراس، بتاريخ 22-23 ماي 2012.
4. نور الدين بجلول، نور الدين محرز، التحليل المالي كأداة لتقويم الأداء المالي للمؤسسات، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي محمد الشريف مساعدي، سوق أهراس، بتاريخ 22-23 ماي 2012.
5. وهيبة بن زعيط، بحرية مواي، الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، بتاريخ 14-15 أفريل 2009.

رابعا: المجالات:

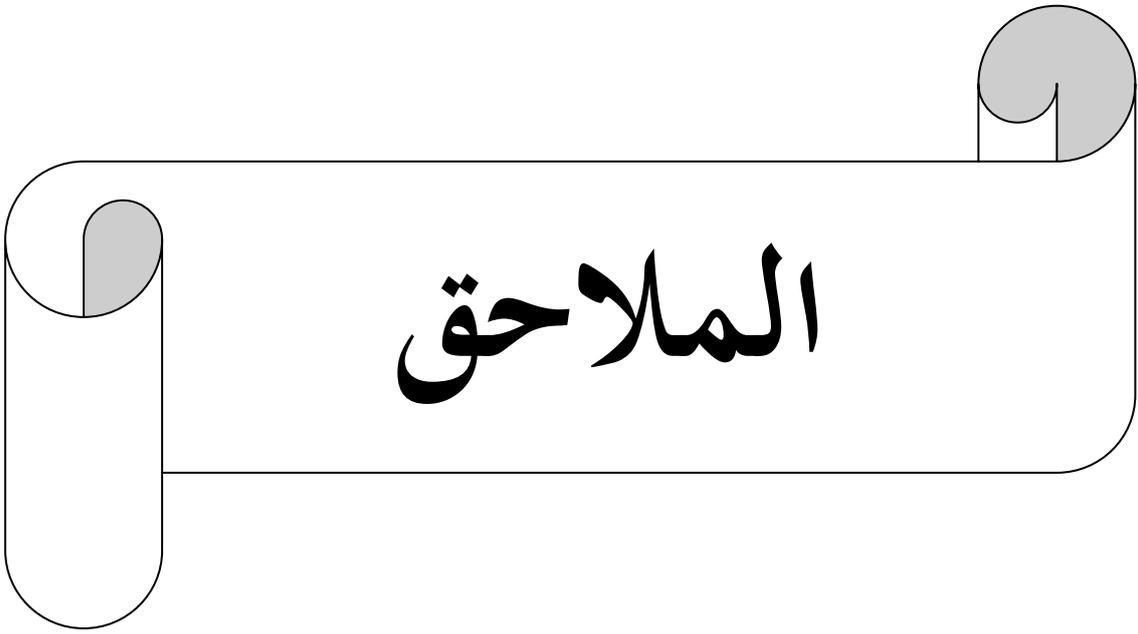
1. محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 09، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011.
2. مفيدة يحياوي، تحديد الهيكل المالي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، مجلة العلوم الانسانية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 3، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2002.

خامسا: مواقع الأنترنت:

1. [http : //research-ready.Blogspot.com/2012/08/study-of-management-control-system.html](http://research-ready.Blogspot.com/2012/08/study-of-management-control-system.html), (15/03/2015).
2. www.accuavab.net/new/accountants-library/...-/0.html, (17/02/2015).
3. <http://research-ready.blogspot.com/2012/06/study-of-management-control-system.html>, (15/3/2015).
4. www.djelfa.inf/vb/showthread.php?t=430612, (24/3/2015).
5. www.univ-ecosetif.com/seminars/pmepmi/33.pdf.

سادسا: الجريدة الرسمية:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الصادرة يوم الأربعاء 28 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009.



ميزانية

السنة المالية المغلقة في

N - 1 مئلف	N مئلف	N اهتلاك رهفء	N إجمالف	ملاحظة	الأصل
					أصول غير جارية فارق بين الاقتناء - المنتوج الإيجابي أو السلبي تثبيطات معنوية تثبيطات عينية أراضٍ مبانٍ تثبيطات عينية أخرى تثبيطات ممنوح امتيازها تثبيطات يجري إنجازها تثبيطات مالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض و أصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل
					مجموع الأصل غير الجاري
					أصول جارية مخزونات و منتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة و استخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب و ماشابها حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة الموجودات و ماشابها الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة
					مجموع الأصول الجارية
					المجموع العام للأصول

ميزانية

السنة المالية المغلقة في

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة
			رأس مال تم إصداره
			رأس مال غير مستعان به
			علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1)
			فوارق إعادة التقييم
			فارق المعادلة (1)
			نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))
			رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
			حصة الشركة المدمجة (1)
			حصة ذوي الأقلية (1)
			المجموع 1
			الخصوم غير الجارية
			قروض و ديون مالية
			ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)
			ديون أخرى غير جارية
			مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا
			مجموع الخصوم غير الجارية (2)
			الخصوم الجارية
			موردون و حسابات ملحقه
			ضرائب
			ديون أخرى
			خزينة سلبية
			مجموع الخصوم الجارية (3)
			مجموع عام للخصوم

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

محتوى فصول الميزانية
ميزانية الأصول
السنة المالية المقفلة في

N اهتلاكات / أرصدة	N إجمالي	الأصول المالية
		الأصول المثبتة (غير الجارية)
2807 و 2907	207	فارق الشراء (ou goodwill)
280 (خارج 2807)	20 (خارج 207)	التشبيكات المعنوية
290 (خارج 2907)		التشبيكات العينية
281 و 282 و 291 و 292	21 و 22 (خارج 229)	التشبيكات الجارية إنجازها
293	23	التشبيكات المالية
	265	السندات الموضوعية موضع المعادلة - المؤسسات المشاركة
	26 (خارج 265 و 269)	المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقه
	271 و 272 و 273	السندات الأخرى المثبتة
	274 و 275 و 276	القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية
		مجموع الأصول غير الجارية
		الأصول الجارية
		المخزونات و المنتجات قيد الصنع
		الحسابات الدائنة - الاستخدامات المماثلة
		الزبائن
		المدينون الآخرون
39	30 إلى 38	الضرائب
491	41 (خارج 419)	الأصول الأخرى الجارية
495 و 496	409 مدينين [42 و 43 و 44	الموجودات وما يمثلها
	(خارج 444 إلى 448) 45 و 46	توظيفات و أصول مالية جارية
	و 486 و 489]	أموال الخزينة
	444 و 445 و 447	
	مدين 48	
	50 (خارج 509)	
59	519 وغيرها من المدينين (51	
	و 52 و 53 و 54)	
		مجموع الأصول الجارية
		المجموع العام للأصول

محتوى فصول الميزانية
ميزانية الخصوم
السنة المالية المغلقة في

N	الخصوم
	رؤوس الأموال الخاصة
101 و 108	رأس المال الصادر (أو حساب المستغل)
109	رأس المال غير المطلوب
104 و 106	العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة) (1)
105	فارق إعادة التقييم
107	فارق المعادلة (1)
12	النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)
11	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد حصة الشركة المدمجة (1) حصة ذوي الأقلية (1)
	المجموع 1
	الخصوم غير الجارية
16 و 17	القروض و الديون المالية
134 و 155	الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)
229	الديون الأخرى غير الجارية
15 (خارج 155) و 131 و 132	المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا
	مجموع الخصوم غير الجارية (2)
	الخصوم الجارية
40 (خارج 409)	الموردون و الحسابات الملحقه
دائن 444 و 445 و 447	الضرائب
419 و 509 دائن [42 و 43 و 44 (خارج 444 إلى 447) 45 و 46 و 48]	الديون الأخرى
519 و غيرها من الديون 51 و 52	خزينة الخصوم
	مجموع الخصوم الجارية (3)
	المجموع العام للخصوم

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

حساب النتائج
حسب الطبيعة
الفترة من إلى

N - 1	N	ملاحظة	
			رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال
			1 - إنتاج السنة المالية المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
			2 - استهلاك السنة المالية
			3 - القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2) أعباء المستخدمين الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة
			4 - الفائض الإجمالي من الاستغلال المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للاهلاكات و المؤونات استثناء عن خسائر القيمة و المؤونات
			5 - النتيجة العملياتية المنتجات المالية الأعباء المالية
			6 - النتيجة المالية
			7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6) الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية
			8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية العناصر غير العادية - المنتجات (يطلب بيانها) العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)
			9 - النتيجة غير العادية
			10 - النتيجة الصافية للسنة المالية حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية
			11 - النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1) و منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

حساب النتائج (حسب الوظيفة)
الفترة من إلى

مثلا

N - 1	N	ملاحظة
		<p>رقم الأعمال كلية المبيعات</p> <p>هامش الربح الإجمالي منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية</p> <p>النتيجة العملياتية تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصارييف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية</p> <p>النتيجة العادية قبل الضريبة الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)</p> <p>النتيجة الصافية للأنتشطة العادية الأعباء غير العادية المنتوجات غير عادية</p> <p>النتيجة الصافية للسنة المالية حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) النتيجة الصافية للمجموع الدمج (1) منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)</p>

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

محتوى فصول حساب النتائج
حساب النتائج (حسب الطبيعة)
الفترة من إلى.....

N	
70	المبيعات و المنتوجات الملحقه
72	تغييرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع
73	الإنتاج المثبت
74	إعانات الاستغلال
	1 - إنتاج السنة المالية
60	المشتريات المستهلكة
61 و 62	الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
	2 - استهلاك السنة المالية
	3 - القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)
63	أعباء المستخدمين
64	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة
	4 - إجمالي فائض الاستغلال
75	المنتجات العملياتية الأخرى
65	الأعباء العملياتية الأخرى
68	المخصصات للاهلاكات و المؤونات و خسارة القيمة
78	استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات
	5 - النتيجة العملياتية
76	المنتوجات المالية
66	الأعباء المالية
	6 - النتيجة المالية
	7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)
695 و 698	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
692 و 693	الضرائب المؤجلة (تغييرات) عن النتائج العادية
	مجموع منتجات الأنشطة العادية
	مجموع أعباء الأنشطة العادية
	8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية
77	عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)
67	عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)
	9 - النتيجة غير العادية
	10 - صافي نتيجة السنة المالية
	حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)
	11 - صافي نتيجة المجموع المدمج (1)
	و منها حصة ذوي الأقلية (1)
	حصة المجمع (1)

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة المباشرة)
الفترة من إلى

السنة المالية N - 1	السنة المالية N	ملاحظة
		<p>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة</p>
		<p>تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)</p>
		<p>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية (أ)</p>
		<p>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار المسحوبات عن اقتناء تثبيبات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيبات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تثبيبات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيبات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة</p>
		<p>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)</p>
		<p>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة</p>
		<p>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج) تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)</p>
		<p>أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية تغير أموال الخزينة خلال الفترة المقاربة مع النتيجة المحاسبية</p>

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة غير المباشرة)
الفترة من إلى

السنة المالية N - 1	السنة المالية N	ملاحظة
		<p>تدفقات أموال الخزينة المتتالية من الأنشطة العملية</p> <p>صافي نتيجة السنة المالية تصحیحات من أجل : - الاهتلاكات و الأرصدة -تغير الضرائب المؤجلة -تغير المخزونات - تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى -تغير الموردين و الديون الأخرى -نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب</p>
		تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)
		<p>تدفقات أموال الخزينة المتتالية من مبيعات الاستثمار</p> <p>مسحوبات عن اقتناء تقييقات تحصيلات التنازل عن تقييقات تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)</p>
		تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)
		<p>تدفقات أموال الخزينة المتتالية من عمليات التمويل</p> <p>الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي (المنقودات) إصدار قروض تسديد قروض</p>
		تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)
		<p>تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + ج)</p> <p>أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الاقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1) تغير أموال الخزينة</p>

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

37		الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19		28 ربيع الأول عام 1430 هـ 25 مارس سنة 2009 م	
جدول تغير الأموال الخاصة					
ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إمادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N - 2					
					تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
الرصيد في 31 ديسمبر N - 1					
					تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
الرصيد في 31 ديسمبر N					

Bilan Actif

Arrêté au : 31 Décembre < Etat Définitif >
Identifiant Fiscal : 099724269079300

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		185 916,67	18 591,67	167 325,00	185 916,67
Immobilisations corporelles		220 114 875,19	121 561 917,24	98 552 957,95	102 382 574,23
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres filiales					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		144 404,09		144 404,09	119 404,09
Impôts différés actif		4 321 294,18		4 321 294,18	4 442 641,01
Groupe d'actifs à externaliser		4 457 046,03	4 457 046,03		
TOTAL ACTIF NON COURANT		229 223 536,16	126 037 554,94	103 185 981,22	107 130 536,00
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		21 614 531,09	587 986,00	21 026 545,09	20 453 190,12
Créances et emplois assimilés					
Créance de parafiscalité céréalière					35 006 695,53
Clients		29 892 585,70	21 559 423,71	8 333 161,99	7 891 185,50
Groupe et associés					
Autres débiteurs		3 890 825,53		3 890 825,53	2 446 457,20
Impôts et assimilés		1 028 095,31		1 028 095,31	1 106 910,68
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		40 000 000,00		40 000 000,00	
Trésorerie		44 345 956,39		44 345 956,39	75 055 255,36
TOTAL ACTIF COURANT		140 771 994,02	22 147 409,71	118 624 584,31	141 959 694,39
TOTAL GENERAL ACTIF		369 995 530,18	148 184 964,65	221 810 565,53	249 090 230,39



 مدير المالية والمحاسبة
 بين شوار عمارة

Bilan PassifArrêté au : 31 Décembre < Etat Définitif >
Identifiant Fiscal : 099724269079300

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
<u>CAPITAUX PROPRES</u>			
Capital émis		135 000 000,00	135 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))		474 262,50	474 262,50
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		7 244 055,47	29 243 082,04
Autres capitaux propres - Report à nouveau		13 399 779,10	-36 834 971,71
Autre fonds propres(differences de consolidation)			
Subventions reçues,charges,produits comptabilisés d'avance			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
Liaisons inter unités			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		156 118 097,07	127 882 372,83
<u>PASSIFS NON-COURANTS</u>			
Emprunts et dettes financières			
Emprunts d'investissement			
Crediteurs financiers- passif non courant			
Autres dettes non courantes			
Dettes rattachées à des participation			
Impôts différés passif		1 859 648,01	3 088 980,25
Provisions et produits constatés d'avance		20 324 017,92	21 578 877,01
Créditeurs passif courant			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		22 183 665,93	24 667 857,26
<u>PASSIFS COURANTS</u>			
Parafiscalité cerealière			55 998 364,30
Fournisseurs et comptes rattachés		32 870 204,06	32 536 944,28
Operation Groupe			
Impôts		1 129 165,78	1 473 634,93
Autres dettes		9 509 432,69	6 531 056,79
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		43 508 802,53	96 540 000,30
TOTAL GENERAL PASSIF		221 810 565,53	249 090 230,39
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			



 المدير المالي والمحاسبية
 بن نوار عمار

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté au : 31 Décembre < Etat Définitif >

Identifiant Fiscal : 099724269079300

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		617 935 964,70	646 747 159,74
Variation stocks produits finis et en cours		177 714,00	5 472 209,00
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
Cessions inter unités			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		618 113 678,70	652 219 368,74
Achats consommés		532 477 988,67	544 338 642,68
Services extérieurs et autres consommations		7 013 939,52	7 121 201,53
II. CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		539 491 928,19	551 459 844,21
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		78 621 750,51	100 759 524,53
Charges du personnel		71 504 129,29	75 010 129,03
Impôts, taxes et versements assimilés		2 870 631,00	2 035 127,00
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		4 246 990,22	23 714 268,50
Autres produits opérationnels		11 968 592,05	10 843 227,58
Autres charges opérationnelles		7 560 263,35	2 018 969,63
Dotations aux amortissements et aux provisions		4 203 024,95	4 276 823,43
Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 271 276,09	981 379,02
V. RESULTAT OPERATIONNEL		5 723 570,06	29 243 082,04
Produits financiers		412 500,00	
Charges financières			
VI. RESULTAT FINANCIER		412 500,00	
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		6 136 070,06	29 243 082,04
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-1 107 985,41	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		631 766 046,84	664 043 975,34
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		624 521 991,37	634 800 893,30
VIII. RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		7 244 055,47	29 243 082,04
Eléments extraordinaires (produits)			
Eléments extraordinaires (charges)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		7 244 055,47	29 243 082,04
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			


 مدير المالية والمحاسبة
 بين نوار صمار

GROUPE

SMIDE

مطاحن مرمرورة - قازان
EPE LES MOULINS DE MERMOURA SPA- GUEILMA
شركة مساهمة ذات رأسمال إجتصاصي : 135.000.000 دج

شركة فر صيرة تازمطة لتجميع مسود


مجموعة

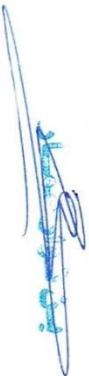
ANNEX 7

MOUVEMENTS DE VARIATIONS DES STOCKS
EXERCICE 2012

ACTIF COURANT Stocks en cours	Valeur brute à l'ouverture de	MOUVEMENTS DURANT L'EXERCICE		SOLDE	Valeur brute à la clôture de l'exercice
		DEBIT	CREDIT		
Stocks marchandises	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Stocks matières premières	0,00	510 027 792,00	510 027 792,00	0,00	0,00
Autres approvisionnements	13 640 946,12	18 243 911,92	17 848 270,95	14 036 587,09	14 036 587,09
Stocks produits finis	7 400 230,00	1 033 509 414,00	1 033 331 700,00	7 577 944,00	7 577 944,00
TOTAL Stocks et en cours	21 041 176,12	1 561 781 117,92	1 561 207 762,95	21 614 531,09	21 614 531,09

Les mouvements des variations des stocks ont connu à la clôture de l'exercice 2012 une augmentation de 2,72 % par rapport au début de l'exercice.

مدير المالي والمهاتبة


بن بوعبدالمجيد

Bilan Actif

Arrêté au : 31 Décembre < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal : 099724269079300

Libellé	Note	Brut .	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		185 916,67	37 183,34	148 733,33	167 325,00
Immobilisations corporelles		221 511 081,28	124 605 222,15	96 905 859,13	98 552 957,95
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres filiales					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		144 404,09		144 404,09	144 404,09
Impôts différés actif		4 693 317,14		4 693 317,14	4 321 294,18
Groupe d'actifs à externaliser		4 457 046,03	4 457 046,03		
TOTAL ACTIF NON COURANT		230 991 765,21	129 099 451,52	101 892 313,69	103 185 981,22
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		30 935 747,90	6 200,79	30 929 547,11	21 026 545,09
Créances et emplois assimilés					
Créance de parafiscalité céréalière					
Clients		14 718 730,08	7 640 764,15	7 077 965,93	8 333 161,99
Groupe et associés					
Autres débiteurs		3 921 561,62		3 921 561,62	3 890 825,53
Impôts et assimilés		1 227 054,54		1 227 054,54	1 028 095,31
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		40 000 000,00		40 000 000,00	40 000 000,00
Trésorerie		3 247 240,61		3 247 240,61	44 345 956,39
TOTAL ACTIF COURANT		94 050 334,75	7 646 964,94	86 403 369,81	118 624 584,31
TOTAL GENERAL ACTIF		325 042 099,96	136 746 416,46	188 295 683,50	221 810 565,53

الرئيس العام
مدير المحاسبة
بين تعاون سحران



Bilan Passif

Arrêté au : 31 Décembre < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal : 099724269079300

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
<u>CAPITAUX PROPRES</u>		135 000 000,00	135 000 000,00
Capital émis			
Capital non appelé		7 718 317,97	474 262,50
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)		-7 655 913,09	7 244 055,47
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		13 399 779,10	13 399 779,10
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Autre fonds propres(différences de consolidation)			
Subventions reçues,charges,produits comptabilisés d'avance			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
Liaisons inter unités			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		148 462 183,98	156 118 097,07
<u>PASSIFS NON-COURANTS</u>			
Emprunts et dettes financières			
Emprunts d'investissement			
Crediteurs financiers- passif non courant			
Autres dettes non courantes			
Dettes rattachées à des participation		1 458 558,47	1 859 648,01
Impôts différés passif		13 455 685,91	20 324 017,92
Provisions et produits constatés d'avance			
Créditeurs passif courant			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		14 914 244,38	22 183 665,93
<u>PASSIFS COURANTS</u>			
Parafiscalité cerealière		2 474 990,81	32 870 204,06
Fournisseurs et comptes rattachés		15 936 332,16	
Operation Groupe		1 403 764,67	1 129 165,78
Impôts		5 104 167,50	9 509 432,69
Autres dettes			
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		24 919 255,14	43 508 802,53
TOTAL GENERAL PASSIF		188 295 683,50	221 810 565,53

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الإدارة المالية والمحاسبية
مدير المالية والمحاسبة
عبد الوهاب بن جواد
2014



مطاحن مرمرور - تلمسان
EPE LES MOULINS DE MERMOURA SPA- GUELMA
شركة مساهمة ذات رأسمال اجنابي : 135.000.000 دج
شركة فر صفة تلمسة لتوليد سمد



ANNEX 7

MOUVEMENTS DE VARIATIONS DES STOCKS
EXERCICE 2013

ACTIF COURANT Stocks en cours	Valeur brute à l'ouverture de	MOUVEMENTS DURANT L'EXERCICE			Valeur brute à la clôture de l'exercice
		DEBIT	CREDIT	SOLDE	
Stocks marchandises	0,00	1 262 089,10	875 359,67	386 729,43	386 729,43
Stocks matières premières	0,00	464 746 080,00	464 746 080,00	0,00	0,00
Autres approvisionnements	14 036 587,09	18 278 946,34	19 035 142,96	13 280 390,47	13 280 390,47
Stocks produits finis	7 577 944,00	926 720 750,00	917 030 066,00	17 268 628,00	17 268 628,00
TOTAL Stocks et en cours	21 614 531,09	1 411 007 865,44	1 401 686 648,63	30 935 747,90	30 935 747,90

Les mouvements des variations des stocks ont connu à la clôture de l'exercice 2013 une augmentation de 43,12 % par rapport au début de l'exercice.

مدير المحاسبة
بين جوان حساسو

مجمع

مطاحن مرمورة - قالمة

GRUPE



EPE LES MOULINS DE MERMOURA- GUELMA



سميد

شركة مساهمة ذات رأسمال إجتماعي : 135.000.000 دج

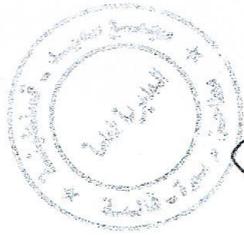
SMIDE

المقر الاجتماعي : حي بن بروق حسين - هيليوبوليس - ولاية قالمة -

ETATS FINANCIERS EXERCICE 2014

Directeur De Comptabilité et Finances

Le Président Directeur Général

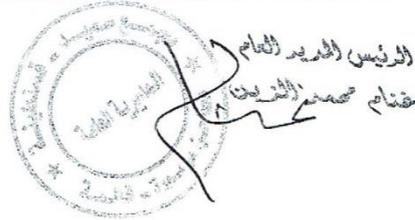


الرئيس المدير العام
حنان محمد الشرايبي

Bilan Actif

Arrêté au : 31 Décembre < Etat Définitif >
Identifiant Fiscal : 099724269079300

Libellé	Note	Brut	Amort/Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIF NON COURATS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		185 916,67	55 775,01	130 141,66	148 733,33
Immobilisations corporelles		199 294 748,30	96 779 996,78	102 514 751,52	96 905 859,13
Immobilisations en cours		18 395 445,05		18 395 445,05	
Immobilisations financières					
Titres filiales					
Titres mise en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prets et autres actifs non courants		144 404,09		144 404,09	144 404,09
impôts différés actif		4 721 907,77		4 721 907,77	4 693 317,14
Groupe d'actifs à externaliser					
TOTAT ACTIF NON COURANT		222 742 421,88	96 835 771,79	125 906 650,09	101 892 313,69
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		32 930 300,60		32 930 300,60	30 929 547,11
Créances et emplois assimilés					
Créances de parafiscalité céréalière					
Clints		10 917 460,03	4 884 948,71	6 032 511,32	7 077 965,93
Groupe et associés					
Autres débiteurs		4 082 439,00		4 082 439,00	3 921 561,62
Impôts et assimilés		2 168 711,09		2 168 711,09	1 227 054,54
Autres créances et emplois assimilés		857 972,75		857 972,75	
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					40 000 000,00
Trésorerie		51 899 177,38		51 899 177,38	3 247 240,61
TOTAL ACTIF COURANT		102 856 060,85	4 884 948,71	97 971 112,14	86 403 369,81
TOTAL GENERAL ACTIF		325 598 482,73	101 720 720,50	223 877 762,23	188 295 683,50

LES MOULINS MERMOURA
CONSOLIDE FILIALE
EXERCICE 2014

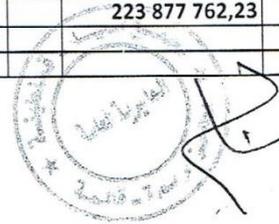
DATE: 23/01/2015
HEURE: 13:30
PAGE: 1

Bilan Passif

Arrêté au : 31 Décembre < Etat Définitif >
Identifiant Fiscal : 099724269079300

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		135 000 000,00	135 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves/(Réserves consolidées(1))		21 118 097,07	7 718 317,97
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net /(Résultat net part du groupe (1))		-11 376 821,11	-7 655 913,09
Autres capitaux propres-Report à nouveau		-7 655 913,09	13 399 779,10
Autre fonds propres (différences de consolidation)			
Subvention reçues charges,produits comptabilisés d'avance			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
Liaisons inter unités			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		137 085 362,87	148 462 183,98
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		23 724 445,05	
Emprunts d'investissement		23 724 445,05	
Crediteurs financiers -passif non courant			
Autre dettes non courantes			
Dettes rattachées à des participation			
impôts différés passif		1 069 060,28	1 458 558,47
Provisions et produits constatés d'avance		13 835 172,30	13 455 685,91
Crediteurs passif courant			
TOTAL PASSIFS NON COURANT II		38 628 677,63	14 914 244,38
PASSIFS COURANTS			
Parafiscalité cerealière			
fournisseurs et comptes rattachés		26 884 335,88	2 474 990,81
Opération Groupe		15 936 332,16	15 936 332,16
Impôts		121 137,66	1 403 764,67
Autres dettes		5 221 916,03	5 104 167,50
Trésorerie Pssif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		48 163 721,73	24 919 255,14
TOTAL GENERAL PASSIF		223 877 762,23	188 295 683,50

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'état financiers consolidés



الرئيس المدير العام
عبدالمجيد المصطفى

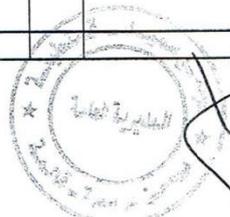
Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté au : 31 Décembre < Etat Définitif >
Identifiant Fiscal :099724269079300

Libellé	Exercice -	Exercice précédent
Chuffre d'affaires	582 926 846,72	547 893 220,99
Variation stocks produits finis et en cours	668 690,60	9 711 976,50
Production immobilisée	0,00	
Subventions d'exploitation	0,00	
Cessions inter unités	0,00	
PRODUCTION DE L'EXERCICE	583 595 537,32	557 605 197,49
Achats consommés	511 926 346,55	487 971 171,96
Services extérieurs et autres consommations	16 970 127,70	8 704 436,96
CONSOMMATION DE L'EXERCICE	528 896 474,25	496 675 608,92
VALEUR AJOUTEE	54 699 063,07	60 929 588,57
Charges du personnel	69 645 856,87	70 418 537,53
Impôts,taxes et versements assimilés	2 798 883,00	1 710 529,74
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	-17 745 676,80	-11 199 478,70
Autre produits opérationnels	14 699 070,11	8 957 258,34
Autre charges opérationnelles	1 416 042,22	1 846 306,07
Dotations aux amortissements et aux provisions	7 621 613,76	5 264 779,98
Reprise sur pertes de valeur et provisions		
RESULTAT OPERATIONNEL	-12 084 262,67	-9 353 306,41
Produits financiers	289 352,74	924 280,82
Charges financières		
RESULTAT FINANCIER	289 352,74	924 280,82
RESULTAT ORDINAIRES	-11 794 909,93	-8 429 025,59
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	0,00	0,00
Impôts différés (variation) sur résultats ordinaires	-418 088,82	-773 112,50
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	598 583 960,17	567 486 736,65
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	609 960 781,28	575 142 649,74
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	-11 376 821,11	-7 655 913,09
Eléments extraordinaires (produits)		
Eléments extraordinaires (charges)		
RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-11 376 821,11	-7 655 913,09
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		
Dont part des minoritaires (1)		
Part du groupe (1)		

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'état financiers consolidés



الرئيس (المدير العام)
محمد الزركاني



مطابق مع مرسوم رقم 135.000.000 دج
 شركة مساهمة ذات رأسمال إقليمي : 135.000.000 دج
 شركة فرعية تابعة لمجتمع سميدي



ANNEX 7

MOUVEMENTS DE VARIATIONS DES STOCKS
 EXERCICE 2014

ACTIF COURANT	Valeur brute à l'ouverture de	MOUVEMENTS DURANT L'EXERCICE			Valeur brute à la clôture de l'exercice
		DEBIT	CREDIT	SOLDE	
Stocks en cours	386 729,43	5 180 343,97	5 157 230,74	409 842,66	409 842,66
Stocks marchandises	0,00	483 905 832,00	483 292 056,00	613 776,00	613 776,00
Stocks matières premières	13 280 390,47	21 076 249,44	20 352 778,07	14 003 861,84	14 003 861,84
Autres approvisionnements	17 268 628,00	958 869 658,50	958 235 466,40	17 902 820,10	17 902 820,10
Stocks produits finis					
TOTAL Stocks et en cours	30 935 747,90	1 469 032 083,91	1 467 037 531,21	32 930 300,60	32 930 300,60

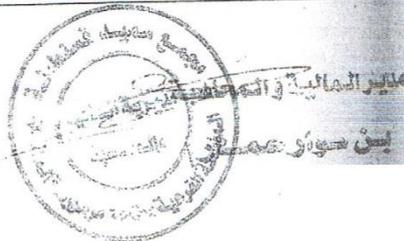
Les mouvements des variations des stocks ont connu à la clôture de l'exercice 2014 une augmentation de 6,45 % par rapport à l'exercice 2013.

مدير المالية والمهاسبية
 بسم الله الرحمن الرحيم

Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifiant Fiscal : 099724269079300

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)		185 916,67		185 916,67	
Immobilisations incorporelles		224 931 167,82	122 598 593,59	102 382 574,23	105 206 754,76
Immobilisations corporelles					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres filiales					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés		119 404,09		119 404,09	119 404,0
Prêts et autres actifs financiers non courants		4 442 641,01		4 442 641,01	4 442 641,0
Impôts différés actif					
Groupe d'actifs à externaliser					
TOTAL ACTIF NON COURANT		229 729 129,59	122 598 593,59	107 130 536,00	109 768 799,8
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		21 041 176,12	587 986,00	20 453 190,12	15 856 134,1
Créances et emplois assimilés		35 006 695,53		35 006 695,53	35 006 695,5
Créance de parafiscalité céréalière		29 799 378,45	21 908 192,95	7 891 185,50	5 200 093,2
Clients					
Groupe et associés		2 446 457,20		2 446 457,20	176 101,2
Autres débiteurs		1 106 910,68		1 106 910,68	1 325 120,2
Impôts et assimilés					792 484,2
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		75 055 255,36		75 055 255,36	53 716 180,2
Trésorerie					
TOTAL ACTIF COURANT		164 455 873,34	22 496 178,95	141 959 694,39	112 072 810,2
TOTAL GENERAL ACTIF		394 185 002,93	145 094 772,54	249 090 230,39	221 841 610,2



Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifiant Fiscal : 099724269079300

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
<u>CAPITAUX PROPRES</u>			
Capital émis		135 000 000,00	135 000 000,00
Capital non appelé		474 262,50	474 262,50
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		29 243 082,04	-6 860 750,22
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-36 834 971,71	-29 974 221,49
Autre fonds propres(différences de consolidation)			
Subventions reçues,charges,produits comptabilisés d'avance			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
Liaisons inter unités			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		127 882 372,83	98 639 290,79
<u>PASSIFS NON-COURANTS</u>			
Emprunts et dettes financières			
Emprunts d'investissement			
Créditeurs financiers- passif non courant			
Autres dettes non courantes			
Dettes rattachées à des participation			
Impôts différés passif		3 088 980,25	3 088 980,25
Provisions et produits constatés d'avance		21 578 877,01	20 854 911,48
Créditeurs passif courant			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		24 667 857,26	23 943 891,74
<u>PASSIFS COURANTS</u>			
Parafiscalité cerealière		55 998 364,30	55 998 364,30
Fournisseurs et comptes rattachés		32 536 944,28	34 422 107,08
Operation Groupe			
Impôts		1 473 634,93	1 717 336,04
Autres dettes		6 531 056,79	5 382 027,71
Trésorerie Passif			1 738 592,21
TOTAL PASSIFS COURANTS III		96 540 000,30	99 258 427,54
TOTAL GENERAL PASSIF		249 090 230,39	221 841 610,07
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

المدير المالي والمهني
يسلم سبور مرمورا



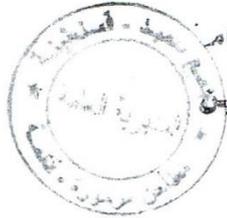
سميد
مطاحن مرمورة - قالمة -
EPE LES MOULINS DE MERMOURA - GUELMA-
شركة مساهمة ذات رأسمال إجتماعي: 135.000.000 دج
شركة فرعية تابعة لمجمع - سميد -



المقر الاجتماعي: شارع بن بروق حسين - هيليو بوليس - ولاية قالمة -
الهاتف: 037.23.47.92
الفاكس: 037.23.52.11

PLAN ANNUEL 2014

Novembre 2013

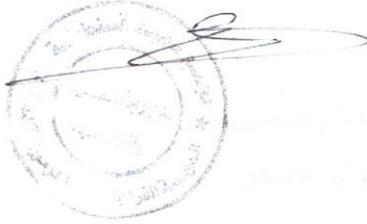


الرئيس التنفيذي العام

عبدالمجيد محمد الخرين

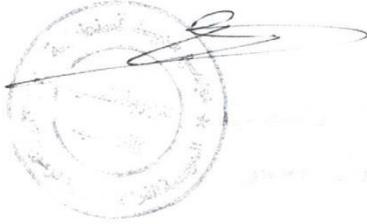
Etat de réalisation du chiffre d'affaires (prévisionnel) :

Mois	Chiffres d'affaires semoules (DA)			Chiffre d'affaires issues de meumerie (DA)	Total chiffre d'affaires (DA)
	Semoule courante	Semoule supérieure	Total Semoule		
Janvier	28 576 800.00	21 285 600.00	49 862 400.00	7 245 000.00	57 107 400.00
Février	28 576 800.00	21 285 600.00	49 862 400.00	7 245 000.00	57 107 400.00
Mars	28 576 800.00	21 285 600.00	49 862 400.00	7 245 000.00	57 107 400.00
1 ^{er} Trimestre	85730400.00	63 856 800.00	149 587 200.00	21 735 000.00	171 322 200.00
Avril	28 576 800.00	21 285 600.00	49 862 400.00	7 245 000.00	57 107 400.00
Mai	28 576 800.00	21 285 600.00	49 862 400.00	7 245 000.00	57 107 400.00
Juin	28 576 800.00	21 285 600.00	49 862 400.00	7 245 000.00	57 107 400.00
2 ^{ème} Trimestre	85730400.00	63 856 800.00	149 587 200.00	21 735 000.00	171 322 200.00
1 ^{er} Semestre	171 460 800.00	127 713 600.00	299 174 400.00	43 470 000.00	342 644 400.00
Juillet	12 383 282.00	9 223 764.00	21 607 046.00	3 139 500.00	24 746 546.00
Aout	16 193 518.00	12 061 863.00	28 255 354.00	4 105 500.00	32 360 854.00
Septembre	28 576 800.00	21 285 600.00	49 862 400.00	7 245 000.00	57 107 400.00
3 ^{ème} Trimestre	57 153 600.00	42 571 200.00	99 724 800.00	14 490 000.00	114 214 800.00
Total 9 mois	228 614 400.00	170 284 800.00	398 899 200.00	57 960 000.00	456 859 200.00
Octobre	28 576 800.00	21 285 600.00	49 862 400.00	7 245 000.00	57 107 400.00
Novembre	28 576 800.00	21 285 600.00	49 862 400.00	7 245 000.00	57 107 400.00
Décembre	28 576 800.00	21 285 600.00	49 862 400.00	7 245 000.00	57 107 400.00
4 ^{ème} Trimestre	85 730 400.00	63 856 800.00	149 587 200.00	21 735 000.00	171 322 200.00
2 ^{ème} Semester	142 884 000.00	106 428 000.00	249 312 000.00	36 225 000.00	285 537 000.00
Totaux	314 344 800.00	234 141 600.00	548 486 400.00	79 695 000.00	628 181 400.00



Etat de réalisation du chiffre d'affaires (Réelle) :

Mois	Chiffres d'affaires semoules (DA)			Chiffre d'affaires issues de meunerie (DA)	Total chiffre d'affaires (DA)
	Semoule courante	Semoule supérieure	Total Semoule		
Janvier	26 158 517.5	11 576 117.5	37 734 635	5 233 406.06	42 968 041.06
Février	28 604 987.64	14 022 586.63	42 627 574.27	3 167 710.00	45 795 284.27
Mars	31 741 090.14	17 158 690.14	48 899 780.00	4 245 000.00	53 144 780.00
1 ^{er} Trimestre	86 504 595.28	42 757 394.27	129 261 989.55	12 646 116.06	141 908 105.61
Avril	32 788 983.01	18 206 583.01	50 995 566.02	2 728 309.20	53 723 875.22
Mai	32 262 296.00	17 679 896.30	49 942 192.30	2 543 270.55	52 485 462.85
Juin	28 634 521.75	14 052 121.35	42 686 643.10	7 220 000.19	49 906 643.29
2 ^{ème} Trimestre	93 685 800.76	49 938 600.66	143 624 401.42	12 491 579.94	156 115 981.36
1 ^{er} Semestre	180 190 396.04	92 695 994.93	272 886 390.97	25 137 696.00	298 024 086.97
Juillet	36 761 364.00	5 998 711.04	42 760 075.04	3 781 400.70	46 541 475.74
Aout	28 541 530.77	13 959 129.37	42 500 660.14	8 100 466.00	50 601 126.14
Septembre	29 985 959.40	9 403 558.20	39 389 517.60	6 264 407.22	45 653 924.82
3 ^{ème} Trimestre	95 288 854.17	29 361 398.61	124 650 252.78	18 146 273.92	142 796 526.70
Total 9 mois	275 479 250.21	122 057 393.54	397 536 643.75	43 283 969.92	440 820 613.67
Octobre	24 448 276.21	9 865 876.00	34 314 152.43	1 173 500.90	35 487 653.33
Novembre	30 395 159.82	17 812 759.40	48 207 919.22	4 105 800.02	52 313 719.24
Décembre	29 493 610.19	14 911 210.11	44 404 820.30	9 900 040.18	54 304 860.48
4 ^{ème} Trimestre	84 337 046.44	42 589 845.51	126 926 891.95	15 179 341.10	142 106 233.05
2 ^{ème} Semestre	179 625 900.61	71 951 244.12	251 577 144.73	33 325 615.02	284 902 759.75
Totaux	359 816 296.65	164 647 239.05	524 463 535.70	58 463 311.02	582 926 846.72

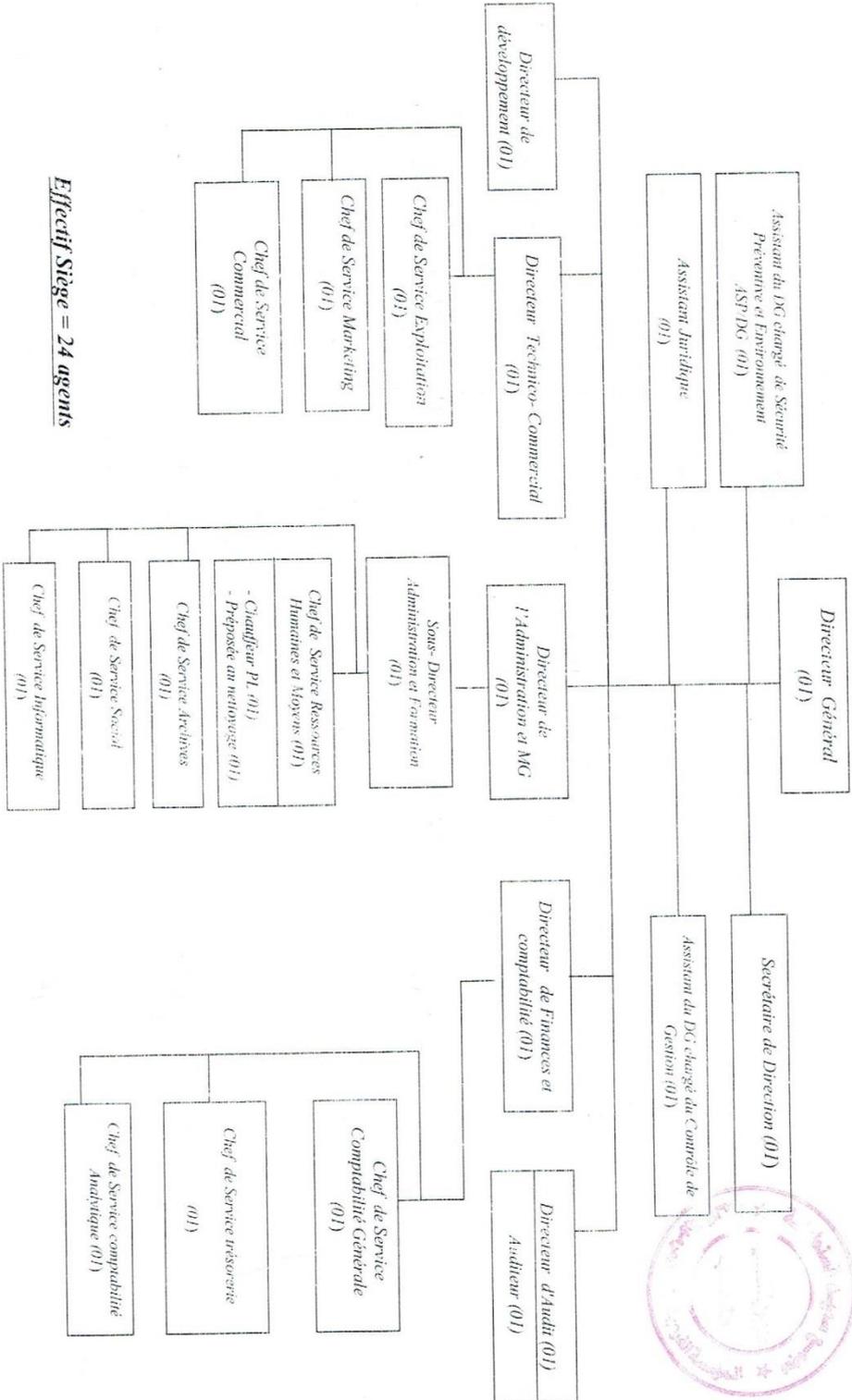


ملحق رقم: (21)

البيانات المستخدمة في عملية تقدير مبيعات مؤسسة مطاحن "قالة" لسنة 2015:

الرقم	Y_1	Y_2	Y_3	Y	X^2	Y_1^2	Y_2^2	Y_3^2	Y^2
1	26 158 517.50	11 576 117.50	5 233 406.06	42 968 041.06	1	684 268 037 797 806.25	134 006 496 373 806.25	196 632 935 795 854.76	1 846 252 552 533 845.92
2	28 604 987.64	14 022 586.63	3 167 710.00	45 795 284.27	4	818 245 317 884 552.77	196 632 935 795 854.76	10 034 386 644 100.00	2 097 208 061 370 109.43
3	31 741 080.14	17 158 690.14	4 245 000.00	53 144 780.00	9	1 007 496 803 275 605.22	294 420 647 320 533.22	18 020 025 000 000.00	2 824 367 641 248 400.00
4	32 788 983.01	18 206 583.01	2 728 309.20	53 723 875.22	16	1 075 117 406 830 068.66	331 479 664 900 020.66	7 443 671 090 804.64	2 886 254 768 654 130.05
5	32 262 296.00	17 679 896.30	2 543 270.55	52 485 462.85	25	819 935 835 851 223.06	312 578 733 178 753.69	6 468 225 090 497.30	2 754 723 810 578 730.12
6	28 634 521.75	14 052 121.36	7 220 000.19	49 906 643.29	36	1 351 397 883 140 496.00	197 462 114 435 125.82	52 128 402 743 600.04	2 490 673 044 475 302.02
7	36 761 364.00	5 998 711.04	3 781 400.70	46 541 475.74	49	814 618 978 694 856.80	35 984 534 141 417.88	14 198 991 253 960.49	2 166 108 964 057 008.55
8	29 985 959.40	13 959 129.37	8 100 466.00	50 601 126.14	64	899 157 761 138 448.36	194 857 292 768 396.60	65 617 549 417 156.00	2 560 473 966 636 191.30
9	29 448 276.21	9 403 558.20	6 264 407.22	45 653 924.82	81	597 718 209 640 451.96	88 426 906 820 787.24	39 242 797 817 988.13	2 084 280 851 470 212.03
10	30 395 159.82	9 865 876.00	1 173 500.90	35 487 653.33	100	923 865 740 483 342.43	97 335 509 247 376.00	1 377 104 362 300.81	1 250 373 538 870 260.09
11	29 493 610.19	17 812 759.40	4 105 800.02	52 313 719.24	121	869 873 042 039 671.84	317 294 397 442 288.36	16 857 593 804 232.00	2 736 725 220 721 546.18
12	359 816 296.65	14 911 210.11	9 900 040.18	54 304 860.48	144	2 422 823 419 368 926.69	222 344 186 944 566.21	98 010 795 565 614.43	2 949 017 871 752 265.83
Σ	359 816 296.65	164 647 239.05	58 463 311.02	582 926 846.72	650	10 902 550 759 968 229.35	2 422 823 419 368 926.69	356 888 081 779 098.56	28 655 460 292 368 001.52
$X \cdot Y$	$X \cdot Y_1$	$X \cdot Y_2$	$X \cdot Y_3$	$X \cdot Y$					
1	26 158 517.50	11 576 117.50	5 233 406.06	42 968 041.06					
2	57 209 975.28	28 045 173.26	6 335 420.00	91 590 568.54					
3	95 223 270.42	51 476 070.42	12 735 000.00	159 434 340.00					
4	131 155 932.04	72 826 333.04	10 913 236.80	214 895 500.88					
5	161 311 480.00	88 399 481.50	12 716 352.75	262 427 314.25					
6	171 807 130.50	84 312 728.10	43 320 001.14	299 439 859.74					
7	257 329 548.00	41 990 977.28	26 469 804.90	325 790 330.18					
8	228 332 246.16	111 673 034.96	64 803 728.00	404 809 009.12					
9	269 873 634.60	84 632 023.80	56 379 664.98	410 885 323.38					
10	244 482 762.10	98 658 760.00	11 735 009.00	354 876 533.30					
11	334 346 758.02	195 940 553.40	45 163 800.22	575 450 911.64					
12	353 923 322.28	178 934 521.32	118 800 482.16	651 658 325.76					
Σ	2 331 154 576.90	1 048 465 573.58	414 605 906.01	3 794 226 057.58					

ORGANIGRAMME DIRECTION GENERALE



Effectif Siège = 24 agents

