

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 08 ماي 1945 قالمة

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية



مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر

فرع علوم التسيير

تخصص: إدارة أعمال مالية

دور الرقابة المالية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة سونغاز - وحدة قالمة-

الأستاذ المشرف:

• مجلخ سليم1

من إعداد الطالبان:

• سناء غمراني

• كريمة سيوان

السنة الجامعية: 2014/2013.



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ

سورة المجادلة، آية ١١

قال عماد الأصفهاني

"إنني رأيت أنه لا يكتب أحد كتابا في يومه إلا قال في غده:

لو غير هذا لكان أحسن ولو زيد هذا لكان يستحسن، ولو

قدّم هذا لكان أفضل

ولو ترك هذا لكان أجمل وهذا من أعظم العبر وهو دليل على

استيلاء النقص

على جملة البشر وأنّ الكمال لله

العزیز المقتدر"

شكر وتقدير

"اللهم أخرجنا من ظلمات الوهم وأكرمنا بنور العلم وأفتح علينا

بمعرفة وحسن أخلاقنا بالعلم

وسهل لنا أبواب فضلك وأنشر علينا من خزائن رحمتك يا أرحم

الراحمين وسهل علينا سبل إنجازهِ وإتمام هذا العمل.

نحمده ونشكره وهو المستعان"

نشكر أستاذنا المشرف على هذا العمل "مبلغ سليم" الذي لم

يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته في تقديم العون والمساعدة وقد

أسعدنا وأعجبنا العمل تحت إشرافه نشكره جزيل الشكر.

نشكر كل الأساتذة الذين درسونا وأمدونا بالعلم، نشكر كل

أساتذة قسم علوم التسيير بقائمة وكل عماله، ونشكر الوالدين

الكريمين والإخوة والأصدقاء وكل من ساهم من قريب أو بعيد

في إتمام هذا العمل المتواضع

كرامة - سناء

إهداء

قال تعالى "ولا تقل لهما أفه ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما"

أهدي عملي هذا إلى:

أعز إنسانة في الوجود. أمي الغالية "ربيعة"

أعزى شخص في حياتي. أبي العزيز "رشيد"

إخوتي الأغزاء. حسام، زكرياء وزهرة البيت "لينا" التي أتمنى لها كل النجاح والتوفيق

إلى أعزى إنسانة في الوجود خالتي "طاها"

إلى زوجي الغالي. "بلال" وصديقه "مصطفى"

إلى أبي الثاني "جدي" وزوجته "حورية"

إلى خالي وزوجته وبناته. بشري، سارة، إيمان، والكثكوتة "الاء".

إلى صديقاتي في الدراسة، خديجة، إيمان، عائشة، حليلة، أسمهان، سميرة وبالأخص شريكتي في العمل "كريمة".

إلى كل طلبة قسم التسيير ماستر 2

إلى كل العائلة والأصدقاء كل باسمه، وبالأخص "عمار"

إلى كل عزيز على القلب ولم يذكره القلم.

ولن أنسى بذكر "حسام الدين" و"الصديق" اللذان ساعدانا في إنجاز هذا العمل.

سناء

إهداء

قال تعالى "ولا تقبل لهما أفض ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما"

أهدي عملي هذا إلى:

أعز إنسانة في الوجود. أمي الغالية "حكيمة"

أغلى شخص في حياتي. أبي العزيز "جمعي"

إخوتي الأعزاء. أمينة، فؤاد، حسام، فتحي، وإلى الكتكوتة

نسرين التي أتمنى لها النجاح في حياتها العلمية والعملية.

إلى صديقاتي في الدراسة وبالأنص شريكتي في العمل

سواء.

إلى كل أساتذة طلبة قسم علوم التسيير.

إلى كل العائلة وبالأنص إلى عمتي جمعة وأولادها وإلى كل

مخز على القلب ولم يذكره القلم.

ولن أنسى بذكر "حسام الدين" اللذان ساعدانا في إنجاز

هذا العمل.

كريمة

الفهرس



الفهرس:

شكر وتقدير

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

المقدمة العامة..... أ

الفصل الأول: الإطار الفكري للرقابة المالية

تمهيد: 2

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الإدارة المالية في المؤسسة الاقتصادية: 3

المطلب الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية 3

أولاً: تعريف المؤسسة الاقتصادية: 3

ثانياً: خصائص المؤسسة الاقتصادية 3

ثالثاً: أنواع المؤسسات الاقتصادية 4

المطلب الثاني: تعريف الإدارة المالية: 6

المطلب الثالث: أهداف الإدارة المالية ومجالاتها. 6

أولاً: أهداف الإدارة المالية 7

ثانياً: مجالات الإدارة المالية 9

المطلب الرابع: علاقة الإدارة المالية بالوظائف الأخرى. 11

أولاً: المحاسبة والإدارة المالية 11

ثانياً: الاقتصاد والإدارة المالية 11

ثالثاً: التسويق والإنتاج والإدارة المالية: 12

المبحث الثاني: أساسيات حول الرقابة المالية 12

المطلب الأول: ماهية الرقابة المالية: 12

أولاً: تعريف الرقابة المالية 12

ثانياً: التطور التاريخي للرقابة المالية 13

ثالثاً: أهمية الرقابة المالية 13

رابعاً: أهداف الرقابة المالية 14

15	المطلب الثاني: وسائل الرقابة المالية ومستوياتها.
15	أولاً: وسائل الرقابة المالية.
16	ثانياً: مستويات الرقابة المالية.
16	المطلب الثالث: المراقب المالي ومهامه.
17	أولاً: تعريف المراقب المالي:
17	ثانياً: مهام المراقب المالي:
18	المطلب الرابع: أنواع الرقابة المالية.
18	أولاً: الرقابة من حيث توقيتها الزمني.
21	ثانياً: الرقابة من حيث مستوياتها الإدارية.
21	ثالثاً: الرقابة من حيث مصدرها.
22	رابعاً: الرقابة من حيث طبيعة إجراءاتها ونوعية الانحراف.
24	المبحث الثالث: أدوات الرقابة المالية.
24	المطلب الأول: ماهية التحليل المالي.
24	أولاً: تعريف التحليل المالي وأهميته.
25	ثانياً: استخدامات التحليل المالي.
26	ثالثاً: أهداف التحليل المالي.
27	المطلب الثاني: التحليل بواسطة التوازنات والنسب المالية.
27	أولاً: التحليل بواسطة التوازنات المالية.
29	ثانياً: النسب المالية.
33	المطلب الثالث: ماهية الموازنات التقديرية.
33	أولاً: مفهوم الموازنات التقديرية.
33	ثانياً: التطور التاريخي للموازنات التقديرية.
35	ثالثاً: أهداف الموازنات التقديرية.
36	المطلب الرابع: أنواع الموازنات التقديرية.
36	أولاً: التقسيم من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها.
37	ثانياً: التقسيم من حيث موضوع المعاملات التي تغطيها.
37	ثالثاً: التقسيم من حيث درجة التفاصيل التي تشتمل عليها.
37	رابعاً: التقسيم من حيث الثبات والمرونة.
39	الخلاصة.

الفصل الثاني: علاقة أدوات الرقابة المالية بتقييم الأداء المالي

41	تمهيد:
42	المبحث الأول: مفاهيم حول تقييم الأداء لمؤسسة اقتصادية:
42	المطلب الأول: ماهية تقييم الأداء:
42	أولاً: تعريف تقييم الأداء:
43	ثانياً: أهمية تقييم الأداء:
44	ثالثاً: الوظائف الأساسية لعملية تقييم الأداء:
44	المطلب الثاني: أنواع وطرق تقييم الأداء:
44	أولاً: أنواع تقييم الأداء:
45	ثانياً: طرق تقييم الأداء: ^١
46	المطلب الثالث: مجالات وكيفية تقييم الأداء:
46	أولاً: مجالات تقييم الأداء:
47	ثانياً: كيفية تقييم الأداء والاعتبارات الواجب اتخاذها:
50	المطلب الرابع: المشاكل التي تواجه عملية تقييم الأداء والاختبارات الواجب اتخاذها:
50	أولاً: المشاكل التي تواجه عملية تقييم الأداء:
51	ثانياً: الاعتبارات الواجب توفرها لفعالية عملية التقييم:
53	المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي للمؤسسة والعوامل المؤثرة عليه:
53	المطلب الأول: تعريف تقييم الأداء المالي:
53	أولاً: تعريف الأداء المالي للمؤسسة:
53	ثانياً: تعريف تقييم الأداء المالي للمؤسسة:
54	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة:
54	أولاً: العوامل الداخلية المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة:
54	ثانياً: العوامل الخارجية المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة:
55	المطلب الثالث: أهداف تقييم الأداء المالي:
57	المطلب الرابع: خطوات ومتطلبات تقييم الأداء المالي:
57	أولاً: خطوات تقييم الأداء المالي:
57	ثانياً: متطلبات تقييم الأداء المالي للمؤسسة:

59	المبحث الثالث: تقييم الأداء كأداة للرقابة:.....
59	المطلب الأول: أسباب قيام المؤسسة بعملية تقييم الأداء
60	المطلب الثاني: مساهمة التحليل المالي في تقييم الأداء
61	المطلب الثالث: مساهمة الموازنات التقديرية في تقييم الأداء:
61	أولا: الموازنات التقديرية كوسيلة فعالة لتنفيذ التخطيط:
62	ثانيا: فعالية الموازنات كأداة رقابية:
63	المطلب الرابع: الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية:
66	خلاصة:

الفصل الثالث: تقديم عام لمؤسسة سونلغاز -وحدة قالمة-

68	تمهيد:
69	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة سونلغاز - وحدة قالمة -.....
69	المطلب الأول: المؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز نشأتها وفروعها
69	أولا: نشأة المؤسسة:
71	ثانيا: فروع المؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز
82	المطلب الثاني: التعريف بمؤسسة سونلغاز - وحدة قالمة-:
75	المطلب الثالث: أهداف وطبيعة وحدة قالمة.....
75	أولا: أهداف الوحدة.....
75	ثانيا: طبيعة الوحدة
76	المطلب الرابع: التنظيم الإداري لمؤسسة سونلغاز - وحدة قالمة -.....
76	أولا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة:
78	المبحث الثاني: دور الرقابة المالية في مؤسسة سونلغاز - وحدة قالمة -
78	المطلب الأول: دور الإدارة المالية في المؤسسة:
79	المطلب الثاني: وظائف المدير المالي بمؤسسة سونلغاز- وحدة قالمة -
80	المطلب الثالث: أنواع الرقابة المالية في المؤسسة
80	أولا: الرقابة من حيث توقيتها الزمني
80	ثانيا الرقابة من حيث مستوياتها الإدارية
80	ثالثا: الرقابة من حيث مصدرها

81	المبحث الثالث: أدوات الرقابة المالية كأداة لتقييم الأداء المالي في مؤسسة سونلغاز -وحدة قالمة-
81	المطلب الأول: متطلبات تطبيق أدوات الرقابة المالية:
81	أولا: الميزانية المالية المختصرة لثلاث سنوات بالنسبة للأصول
85	ثانيا: جدول حسابات النتائج:
89	المطلب الثاني: التحليل بواسطة التوازنات المالية:
91	المطلب الثالث: التحليل بواسطة النسب المالية:
91	أولا: نسب السيولة.
92	ثانيا: حسب النشاط
92	ثالثا: نسب الهيكلة
93	رابعا: نسبة الربحية
94	المطلب الرابع: الموازنة التقديرية كأداة لتفعيل الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز
98	الخلاصة
100	الخاتمة العامة
103	قائمة المراجع

الملاحق

قائمة الجد اول



قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
19	مزايا وعيوب الرقابة المالية السابقة	1-1
20	مزايا وعيوب الرقابة المالية اللاحقة	2-1
34	التطور التاريخي للموازنات التقديرية	3-1
71	فروع المؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز	1-3
74	الإمكانات المادية للمؤسسة	2-3
74	الإمكانات البشرية للمؤسسة	3-3
81	الميزانية المالية المختصرة لسنوات 2010-2011-2012 لجانب الأصول	4-3
83	الميزانية المالية المختصرة لسنوات 2010-2011-2012 لجانب الخصوم	5-3
86	دراسة تغيرات جدول حسابات النتائج	6-3
89	حساب رأس المال العامل	7-3
90	حساب احتياجات رأس المال العام	8-3
91	حساب الخزينة	9-3
91	نسب السيولة لثلاث سنوات 2010،2011،2012	10-3
92	نسب النشاط لثلاث سنوات 2010، 2011، 2012	11-3
93	نسبة الهيكلة لثلاث سنوات 2010، 2011، 2012	12-3
94	نسبة الربحية لثلاث سنوات 2010، 2011، 2012	13-3
95	التغيرات في الموازنة التقديرية لسنوات 2012، 2013، 2014	14-3

قائمة الأشكال



قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
7	العوامل المحددة للقيمة الحالية للمؤسسة	1-1
11	دور المدير المالي في تحقيق هدف المؤسسة	2-1
18	موقع المراقب المالي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة	3-1
59	نموذج يلخص الأسباب التي تدعو المؤسسة للقيام بعملية تقييم الأداء	1-2
63	عملية الرقابة بالموازنة التقديرية	2-2
76	الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة سونلغاز -قائمة-	1-3
82	التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة لسنوات 2010-2011-2012 لجانِب الأصول	2-3
84	التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة لسنوات 2010-2011-2012 لجانِب الخصوم	3-3

المقدمة العامّة



مقدمة عامة:

تعد المؤسسة الاقتصادية ذات أهمية بالغة وهي إما أن تكون تحت سلطة فرد أو مجموعة أفراد يسعون لتطوير كل مستوياتها وذلك استجابة للأوضاع الاقتصادية السائدة لتحقيق النجاح من خلال حجمها وتعدد نشاطاتها وما تشهده الساحة العملية الكثير من التغيرات السريعة ككثرة المنافسة وما رافقتها من إصلاحات القائمة أساسا على الحرية الاقتصادية فهي بمثابة مركز لاتخاذ القرارات ووسيلة هامة في الحياة الاقتصادية، فهي تسعى دائما إلى العمل على البقاء والاستمرار والتوسع.

وباعتبار الإدارة المالية جزءا مهما في المؤسسة الاقتصادية فقد تخضع كغيرها من الإدارات إلى تطورات سريعة تجعلها أكثر تحكما في إمكاناتها ومواردها على اختلاف مصادرها وأشكالها وغاياتها، وقد ازدادت أهمية الإدارة المالية بزيادة سعة وتعقد المؤسسات وأدى هذا إلى ظهور أدوات مالية ذات كفاءة عالية تساعد في عملية تقييم الأداء ومن ثم اتخاذ القرارات المالية، ولعل من أهم التقنيات التي تساعد الإدارة المالية في الكشف عن الأخطاء والتجاوزات هي الرقابة المالية التي تحظى بالكثير من الاهتمام لدى الباحثين بشؤون التسيير للتحكم في الموارد المالية للمؤسسة الاقتصادية، وهي تعمل على دعم نتائجها باستخدام أدوات فعالة منها التحليل بواسطة التوازنات المالية والنسب المالية للكشف عن نقاط الضعف والقوة في النواحي المالية والاعتماد على الموازنات التقديرية لدراسة الخطط ومراقبتها بشكل جيد ومن ثم تحقيق النتائج المرجوة.

ومما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة على النحو الآتي:

ما مدى كفاءة الرقابة المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؟

وتقتضي معالجة هذه الإشكالية، طرح مجموعة من التساؤلات الفرعية الآتية:

- ↕ ما المقصود بالإدارة المالية والرقابة المالية؟
- ↕ ما مدى أهمية تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية؟
- ↕ كيف تتم عملية الرقابة المالية في مؤسسة سونلغاز؟
- ↕ إلى أي مدى يمكن اعتبار التحليل المالي والموازنة التقديرية كأداتين فعاليتين لتقييم الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز وحدة قائمة؟

فرضيات الدراسة:

- ✓ تحظى الإدارة المالية بدور أساسي في المؤسسة الاقتصادية فهي تساعد في تطبيق الرقابة المالية بترشيد القرارات واكتشاف الانحرافات وتصحيحها؛
- ✓ يعتبر تقييم الأداء المالي أداة فعالة في عملية الرقابة فهو يحدد المركز المالي للمؤسسة وأدائها المستقبلي؛
- ✓ تتم عملية الرقابة في مؤسسة سونلغاز -وحدة قائمة- من طرف جهة مختصة تكون داخل المؤسسة وذلك لاكتشاف الانحرافات واتخاذ الإجراءات المناسبة؛
- ✓ تكس أدوات التحليل المالي والموازنات التقديرية المركز المالي لمؤسسة سونلغاز -وحدة قائمة- وكذا الرقابة على أدائها، ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة.

أسباب اختبار الدراسة:

توجد عدة أسباب لاختيار الموضوع نذكر منها:

- ✓ الموضوع في مجال التخصص "الإدارة المالية"؛
- ✓ للتعرف على كيفية تطبيق التحليل المالي لتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية.

أهمية الدراسة:

تحظى الدراسة بأهمية بالغة لدى المسيرين والباحثين في مجال المالية والتسيير فهو أداة فعالة لا يستطيع أي مسؤول الاستغناء عنها في حكمه على التسيير المالي للمؤسسة الاقتصادية ويسمح بالحكم أيضا على النشاط والوضعية المالية وخاصة بتوقع لشروط النشاط المستقبلي وما تحتاجه من موارد مادية واتخاذ القرارات اللازمة، لأننا نعيش في مرحلة ازدياد فيها المنافسة وعدم التأكد.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تحقيق هدفين أساسيين: هدف عملي وهدف علمي على النحو الآتي:

- ✓ تهدف الدراسة على المستوى العلمي إلى التعرف على الإدارة المالية ومراحل تطورها وكيفية استخدامها لأدوات الرقابة المالية لتحقيق النتائج المرجوة؛
- ✓ أما على المستوى العملي فهي تهدف إلى تسليط الضوء على أهمية الرقابة المالية في تقييم الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز -وحدة قائمة- ومعرفة مركزها المالي لتحقيق ما تم التخطيط له من قبل المسيرين بدقة ومرونة.

منهجية الدراسة:

اعتمدنا في دراستنا على المنهج التاريخي والوصفي والتحليلي للإحاطة بجميع جوانب الموضوع حيث اتبعنا المنهج التاريخي عند التطرق إلى الرقابة المالية والموازنة التقديرية، والمنهج الوصفي من خلال التعرض إلى مختلف المفاهيم العامة حول الرقابة المالية، واعتمدنا المنهج التحليلي لأنه يتماشى وطبيعة الموضوع ويتضح ذلك من خلال الدراسة التحليلية لعملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية بعد جمع المعلومات المتعلقة به.

وقد تناولنا في دراستنا ثلاث فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي تضمنت ما يأتي:

الفصل الأول: الإطار الفكري للرقابة المالية في المؤسسة الاقتصادية وقسم الفصل إلى ثلاثة مباحث، ففي المبحث الأول تناولنا مفاهيم حول الإدارة المالية لمؤسسة اقتصادية أما المبحث الثاني فتم التعرض إلى أساسيات حول الرقابة المالية والمبحث الثالث تضمن أدوات الرقابة المالية.

أما الفصل الثاني: تقييم الأداء المالي وعلاقته بأدوات الرقابة المالية وقسم الفصل إلى ثلاثة مباحث، ففي المبحث الأول تناولنا مفاهيم حول تقييم الأداء لمؤسسة اقتصادية أما المبحث الثاني فتم التعرض إلى تقييم الأداء المالي والعوامل المؤثرة عليه والمبحث الثالث تضمن تقييم الأداء كأداة للرقابة المالية.

وفيما يخص الفصل الثالث فكان موضوع الدراسة التطبيقية حول مؤسسة سونلغاز -وحدة قلمة-.

إذ جاء في المبحث الأول تقديم عام لمؤسسة سونلغاز وحدة قلمة ثم تناولنا في المبحث الثاني دور الرقابة المالية لمؤسسة سونلغاز وصولاً إلى المبحث الثالث الذي عرض أدوات الرقابة المالية كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة.

صعوبات الدراسة:

تتمثل أهم الصعوبات التي واجهتنا أثناء قيامنا بالدراسة في:

- ✓ صعوبة تفسير النتائج المحصل عليها والتي قد لا تفسر في بعض الأحيان لاتجاهات المؤسسة؛
- ✓ صعوبة تحديد المفاهيم واختلافها من مرجع لآخر؛
- ✓ قلة المراجع عن الرقابة المالية وتقييم الأداء المالي؛

صعوبة في تطبيق النظام المحاسبي الجديد SCF على الوثائق المقدمة من طرف مؤسسة سونلغاز.

الفصل الأول :

الإطار الفكري

للمراقبة المالية



تمهيد:

تعد الإدارة المالية أحد الوظائف الأساسية من وظائف المؤسسة كونها تتعامل مع المورد المالي الذي يشكل أحد الدعامات الأساسية لبقاء المؤسسة واستمرارها، وقد ازدادت أهمية الإدارة المالية نتيجة لتفاعل العديد من العوامل من بينها ارتفاع حدة المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية المختلفة، وتعد الرقابة المالية وظيفة أساسية للإدارة المالية حيث تساهم في تقييم كفاءة السياسات المالية ومدى ملاءمتها لتحقيق الأهداف ودقة تنفيذها وكذلك المبادرة في اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

ونتيجة لما تمر به المؤسسات المالية من تغيرات سريعة، فهي بذلك تواجه دوماً خطر البقاء لذلك فهي تحتاج إلى تطبيق أساليب وأدوات الرقابة المالية بشكل فعال، ومن بين هذه الأدوات: التحليل المالي والموازنات التقديرية، فالتحليل المالي هو علم له قواعد ومعايير وأسس يهتم بتجميع البيانات والمعلومات الخاصة بالقوائم المالية للمؤسسة، بالإضافة إلى تقييم أنظمة الرقابة ووضع الحلول واستخلاص النتائج والتوصيات اللازمة لها، أما الموازنات التقديرية فهي تساهم في اتخاذ القرارات الصائبة وتخطيط أنشطة المؤسسة ومراقبة تنفيذها، فلها دور فعال ومهم في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

وسوف نقدم في الفصل الأول الإدارة المالية ومفاهيم حول الرقابة المالية في المؤسسة الاقتصادية وقسمنا هذا الفصل إلى الأجزاء الرئيسية التالية:

المبحث الأول: مفاهيم حول الإدارة المالية في المؤسسة الاقتصادية

المبحث الثاني: أساسيات حول الرقابة المالية

المبحث الثالث: أدوات الرقابة المالية

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الإدارة المالية في المؤسسة الاقتصادية:

عرفت المؤسسات الاقتصادية تعددا في أوجه نشاطاتها وتطورا مس تقريبا كل مستوياتها، وتعد الإدارة المالية أحد الوظائف الرئيسية لها في اتخاذ القرارات السليمة من أجل تحقيق الأهداف بأقل التكاليف وأكبر مردودية.

المطلب الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية

تحتل المؤسسات بصفة عامة مكانا بارزا وهذا ما جعل لها عدة مفاهيم وعدة أنواع وذلك لاستجابتها لحاجات متعددة ومختلفة للأفراد سواء كانت الحاجة اقتصادية أو فكرية أو روحية.

أولا: تعريف المؤسسة الاقتصادية:

لقد تعددت وتنوعت تعاريف ومفاهيم المؤسسة الاقتصادية فقد عرفها بعض الاقتصاديين على أنها:

✓ " المؤسسة هي الوحدة الاقتصادية التي تمارس النشاط الإنتاجي والنشاطات المتعلقة به من تخزين وشراء وبيع من أجل تحقيق الأهداف التي وجدت المؤسسة من أجلها".⁽¹⁾

✓ " المؤسسة هي مجموعة عناصر الإنتاج البشرية والمالية التي تستخدم وتسير بهدف إنتاج المواد والسلع والخدمات، وكذلك بيعها وتوزيعها، كل ذلك بكيفية فعالة تضمنها مراقبة التسيير بواسطة وسائلها المختلفة كتسيير الموازنات، فنية المحاسبة التحليلية وجداول المؤشرات".⁽²⁾

✓ وتعرف أيضا المؤسسات الاقتصادية بأنها: "تنظيم إنتاجي الهدف منه إيجاد قيمة سوقية معينة من خلال الجمع بين عوامل إنتاجية معينة من أجل الحصول على منتجات معينة وبيعها في السوق لتحصيل الربح المتحصل من الفرق بين الإيراد الكلي وتكاليف الإنتاج".⁽³⁾

بالرغم من تعدد التعاريف ومفاهيم المؤسسة الاقتصادية إلا أنه من الصعب تحديد وإعطاء تعريف شامل للمؤسسة، وذلك لما شهدته من تطورات في طريقة تنظيمها وفي مستوياتها واتساع نشاطها واختلاف أهدافها واتجاهاتها الاقتصادية والفكرية.

ثانيا: خصائص المؤسسة الاقتصادية: من أبرز الخصائص التي تتميز بها نذكر ما يأتي:⁽⁴⁾

✓ للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها الحقوق والصلاحيات أو من حيث واجباتها ومسؤولياتها؛

✓ القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها؛

1- عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ط5، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص24.

2- محمد سعيد أوكيل، وظائف ونشاطات المؤسسة الصناعية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص02.

3- ناصر داداي عدون، اقتصاد المؤسسة، ط1، دار المحمدية، الجزائر، 1998، ص11-12.

4- العربي دخوش، محاضرات في اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، قسنطينة، 2001، ص06.

- ✓ أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكفل لها من تمويل كافي وظروف سياسية مواتية وعمالة كافية وقادرة على تكيف نفسها مع الظروف المتغيرة؛
- ✓ التجديد الواضح للأهداف والسياسة والبرامج وأساليب العمل فكل مؤسسة تضع أهداف معينة تسعى إلى تحقيقها قد تكون أهداف تتعلق بكمية ونوعية الإنتاج، أو بتحقيق رقم أعمال معين أو بزيادة حصتها السوقية...؛
- ✓ ضمان الموارد لكي تستمر عملياتها ويكون ذلك إما عن طريق الاعتمادات وإما عن طريق الإيرادات الكلية، أو عن طريق القروض أو الجمع بين هذه العناصر كلها أو بعضها حسب الظروف؛
- ✓ يجب على المؤسسة أن تكون مواتية للبيئة التي توجد، فإذا كانت الظروف البيئية مواتية لها فإنها تستطيع أداء مهمتها في أحسن الظروف أما إذا كانت معاكسة فيمكن أن تواجه عراقيل أو بعض الصعوبات؛
- ✓ المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع الاقتصادي بالإضافة إلى مساهمتها في الإنتاج ونمو الدخل الوطني فهي مصدر رزق الكثير من الأفراد؛
- ✓ يجب أن يشمل اصطلاح مؤسسة بالضرورة فكرة زوال المؤسسة إذا ضعف مبرر وجودها أو تضاءلت كفاءتها.

ثالثاً: أنواع المؤسسات الاقتصادية: تصنف المؤسسات الاقتصادية باختلاف المعايير إلى:

1- حسب المعيار القانوني:

- ✓ المؤسسات الفردية: وهي التي يمتلكها شخص واحد أو عائلة ويمكن لهذا الشخص الذي يملك الشركة أن يورثها أو يشتريها ويقوم بتقديم رأس المال والعمل وهو المسؤول الأول والأخير عن نتائج أعمال الشركة.
- ✓ المؤسسات الجماعية (الشركات): تمتاز هذه الشركات بامتلاكها من طرف شخصين فأكثر وشركة شخصية معنوية كما لها اسم ويقسم الشركاء ما قد نشأ عن هذه المؤسسة من أرباح أو خسائر.

2- حسب معيار الملكية:

- ✓ المؤسسات الخاصة: وهي مؤسسات تعود ملكيتها بصورة مشتركة للقطاع العام والقطاع الخاص.
- ✓ المؤسسات المختلطة: هي المؤسسات التي تعود ملكيتها بصورة مشتركة للقطاع العام والقطاع الخاص.
- ✓ المؤسسات العامة: هي التي تعود ملكيتها للدولة فلا يحق للمسؤولين التصرف بها كما يشاؤون والأشخاص الذين ينوبون عن الحكومة في تسيير إدارة المؤسسات العامة مسؤولون عن أعمالها اتجاه الدولة وفقاً للقوانين العامة.⁽¹⁾

1- ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 11.

3- حسب معيار طبيعة النشاط الاقتصادي:

أ- المؤسسات الصناعية: وتنقسم هذه المؤسسات حسب النشاطات الصناعية إلى: (1)

✓ مؤسسات الصناعات الثقيلة أو الاستخراجية؛

✓ مؤسسات الصناعة التحويلية أو الخفيفة؛

ب- المؤسسات الفلاحية: هي تلك المؤسسات التي تهتم بالإنتاج الزراعي والإنتاج الحيواني وتنقسم إلى: الإنتاج النباتي، الإنتاج الحيواني، الإنتاج السمكي؛

ت- المؤسسات التجارية: هي المؤسسات المهتمة بشراء المنتجات وإعادة بيعها كما هي دون التعديل فيها مع هامش ربح؛

ث- المؤسسات المالية: وهي المؤسسات التي تقوم بجميع النشاطات المالية والمصرفية، كالبنوك ومؤسسات التأمين، ومؤسسات الضمان الاجتماعي؛

ج- المؤسسات الخدمية: هي المؤسسات المختصة في مجالات الخدمات كمؤسسات النقل، الإعلان، البريد...؛

4- حسب معيار الحجم: وفقا لهذا المقياس تصنف المؤسسات إلى: المتوسطة، الصغيرة، الكبيرة.

أ- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (PME): وقد أعطي لها أكثر من تحديد فنجد أن المؤسسات الصغيرة

والمتوسطة تدمج ضمن التي تستعمل أقل من 500 عامل وفيها تتوزع إلى:

✓ مؤسسات Micro والتي تستعمل من 1 إلى 9 عمال؛

✓ مؤسسات صغيرة والتي تستعمل من 10 إلى 199 عامل؛

✓ مؤسسات متوسطة والتي تستعمل من 200 إلى 499 عامل.

وهذا النوع من المؤسسات موجود في مختلف الدول وفي مختلف الفروع والتخصصات الاقتصادية، زراعية كانت، صناعية أو خدمية.

ب- المؤسسات الكبيرة: وهي التي تشغل أكثر من 500 عامل، لها دور معتبر في الاقتصاد الرأسمالي المتطور،

نجد تحت هذا النوع من المؤسسات القابضة (Holding)، وكذا الشركات المتعددة

الجنسيات (FMN) (2).

1- Chantal Bussenault, Marine Pretet, **Economie et gestion de l'entreprise**, 4^{ème} édition, Librairie vuibert, Paris, Septembre 2006, P14-15.

2- ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 64.

المطلب الثاني: تعريف الإدارة المالية:

انفصلت الإدارة المالية عن علم الاقتصاد وأصبحت علما مستقلا بذاته، وهي تخضع للكثير من التطورات السريعة التي كانت تمر بها المؤسسات الصناعية والتجارية.

وقد تعددت تعاريف الإدارة المالية بتعدد آراء المفكرين والزواوية التي ينظر منها، حيث نذكر فيما يأتي:

- ✓ "هي تلك الوظيفة المالية التي تهتم بتنظيم حركة الأموال (تدفقات نقدية داخلية، وتدفقات نقدية خارجية) اللازمة لتحقيق أهداف المشروع والوفاء بالالتزامات المالية التي عليه في الوقت المحدد".⁽¹⁾
- ✓ "هي عملية اتخاذ القرارات التي تتعلق بالتخطيط، الحصول والاستخدام للأموال بطريقة تمكن من تحقيق الأهداف المطلوبة للمؤسسة، وتشمل هذه العملية التقويم للموجودات، والمطلوبات، وحق الملكية".⁽²⁾
- ✓ "هي الإدارة التي تختص بتدبير الأموال اللازمة للمؤسسة بالقدر الملائم وفي الوقت المناسب ومن أفضل المصادر المتاحة وبأقل التكاليف الممكنة ثم استخدام هذه الأموال أفضل استخدام ممكن سعياً وراء تحقيق الأهداف المالية المرجوة لهذه المؤسسة".⁽³⁾
- ✓ تعتبر الإدارة المالية وظيفة متكاملة للقرارات المالية في مؤسسات الأعمال، وقد تغيرت هذه الوظيفة خلال الزمن مثل غيرها من الوظائف المتخصصة في مؤسسات الأعمال وصلت إلى منهج أكاديمي شامل ومتعارف عليه غايته تحقيق هدف استراتيجي بتعظيم ثروة الملاك أو تعظيم القيمة السوقية للسهم العادي.⁽⁴⁾

ومن التعاريف السابقة للإدارة المالية يمكن القول أنها تقوم على توفير الأموال اللازمة من أجل سير نشاطات المؤسسة وأيضاً استخدام هذه الأموال في الاستثمار وتوزيع الحصص على المساهمين

المطلب الثالث: أهداف الإدارة المالية ومجالاتها.

تتمحور أهداف الإدارة المالية ومجالات استخدامها حول المحافظة على وجود المؤسسة وحمايتها من المخاطر التي تواجهها من أجل صناعة القرارات المرتبطة بالموارد المالي.

1- عدنان تايه النعيمي وآخرون، الإدارة المالية - النظرية والتطبيق -، ط1، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص17.

2- محمد علي العامري، الإدارة المالية، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص11.

3- أحمد محمد غنيم، الإدارة المالية، المكتبة العصرية، مصر، ص10.

4- حمزة محمود الزبيدي، أساسيات الإدارة المالية، مؤسسة الورقة للنشر والتوزيع، الأردن، 2001، ص17.

أولاً: أهداف الإدارة المالية: يمكن تحديد أهداف المؤسسة على النحو الآتي:⁽¹⁾

1- تغطية القيمة الحالية للمؤسسة: (Maximizing The Value Of The Firm):

يرى الاقتصاديون استعمال تعظيم الربحية كهدف لتقييم الأداء التشغيلي للمؤسسة، أما المليون فلم يقبلوا بفكرة تعظيم الربح لانطواء هذا المفهوم على عيوب منها:

- عدم أخذ مخاطرة الاستثمار بعين الاعتبار؛
- تجاهله للقيمة الزمنية للنقود؛
- الغموض في طريقة احتسابه؛
- تغطية القيمة الحالية للمؤسسة لقياس أدائها التشغيلي كبديل لتعظيم الربحية.

القيمة الحالية للمؤسسة هي عبارة عن القيمة الحالية للأرباح النقدية المتوقعة الحصول عليها من قبل حملة الأسهم، وتمثل هذه القيمة السعر السوقي للسهم مضروباً في عدد الأسهم. إن تغطية القيمة الحالية للمؤسسة هي محصلة القرارات المالية في مجالي الاستثمار والتمويل، والشكل رقم (1-1) يوضح هذه العلاقة:

الشكل (1-1): العوامل المحددة للقيمة الحالية للمؤسسة

	العائد المتوقع		القرارات المالية:
			1- قرارات استثمارية.
قيمة المؤسسة			2- قرارات تمويلية
	درجة المخاطر		

المصدر: مفلح محمد عقل، مرجع سابق، ص 51.

وتجدر الإشارة إلى أن العلاقة بين العائد والمخاطر هي علاقة طردية، حيث تزداد العوائد المتوقعة كلما زادت المخاطر، ففي مجال الاستثمار نجد أن الاستثمار في الموجودات الثابتة يتطلب عائداً أعلى لارتفاع المخاطر المرتبطة به يمكن الوضع في حالة الاستثمار في الموجودات المتداولة حيث تقل المخاطر ويكون المستثمرون على استعداد للقبول بعائد أقل.

أما في مجال التمويل، فتؤدي زيادة اعتماد المؤسسة على القروض لتمويل استثماراتها إلى زيادة في العائد المتوقع، إلا أن هذا يؤدي في نفس الوقت إلى زيادة مخاطر عدم قدرة المؤسسة على خدمة دينها.

1- مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، ص 49-52.

2- السيولة: (Liquidity):

تعريف السيولة: هي القدرة على توفير الأموال بكلفة معقولة لمواجهة الالتزامات عند استحقاقها.⁽¹⁾

تعتبر السيولة عن قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها القصيرة الأجل. المتوقعة منها وغير المتوقعة، ويحقق توفر السيولة العديد من الميزات الإيجابية منها:

- ✓ تعزيز الثقة بالمؤسسة من قبل المتعاملين معها ومن قبل مقرضيه أيضاً؛
- ✓ تجنب دفع كلفة عالية للأموال إذا ما اضطرت المؤسسة لتأمين السيولة اللازمة لها من خلال الاقتراض؛
- ✓ الوفاء بالالتزامات عند استحقاقها وتفادي خطر الإفلاس، وفي ذلك تأمين لاستمرار المؤسسة؛
- ✓ مواجهة متطلبات التشغيل والإنتاج؛
- ✓ مواجهة الانحرافات غير المتوقعة في التدفقات النقدية؛
- ✓ مواجهة الأزمات عند وقوعها؛
- ✓ القدرة على استغلال الفرص؛
- ✓ إمكانية الحصول على خصومات المورد.

3- الربحية: (profitability):

الربحية هي عبارة عن العلاقة بين الأرباح التي تحققها المؤسسة والاستثمارات التي ساهمت في تحقيق هذه الأرباح.

هو مقدار العائد المحقق والذي يحصل عليه المشروع نتيجة تشغيل الأموال في المجال الاستثماري ويعد إحدى المؤشرات المهمة للحكم على كفاءة وقدرة المؤسسة على الاستمرار.⁽²⁾

وهدف تعظيم الربح يعد هدف تقليدي كونه قياس مهم لفعالية القرارات المتخذة وقياس قدرة المؤسسة على تحقيق العوائد، والربحية هي إحدى أهم المقاييس لقياس الكفاءة وخاصة من وجهة نظر أصحاب المؤسسات الذين يطمحون للحصول على أكبر قدر ممكن.

4- العائد على الاستثمار (Return On Equity):

يقصد بالاستثمار هنا الأموال المستثمرة من قبل أصحاب المشروع. أي تفوق أصحاب المشروع، وطبقاً لهذا المفهوم فإن العائد على الاستثمار هو العائد على حقوق أصحاب المشروع.⁽³⁾

1- المرجع السابق، ص 52-54.

2- دريد كامل الشبيب، مبادئ الإدارة المالية، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2007، ص 21.

3- مفلح عقل، مرجع سبق ذكره، ص 73-74.

ويعكس العائد على حقوق المالكين أو حقوق أصحاب المؤسسة كفاءة إدارة المؤسسة في إدارة جانبي الميزانية، أو المهارة في استخدام الموجودات لتحقيق المبيعات (كفاءة التشغيل) وكذلك المهارة في تركيب الجانب الأيسر (الكفاءة المالية) لتحقيق أفضل عائد ممكن لأصحاب المشروع.

ثانياً: مجالات الإدارة المالية: إن للإدارة المالية العديد من الوظائف والمهام التي تؤديها لتحقيق الهدف العام للمؤسسة وهي كالآتي:

1- وظائف الإدارة المالية: هناك ثلاث وظائف أساسية نذكر منها:

أ- وظيفة التمويل:

يعرف قرار التمويل بأنه: "الحصول على الأموال بشكل الأمثل أي تحديد الشكل المناسب للتمويل".⁽¹⁾

ويتكون التمويل من: تمويل قصير الأجل وتمويل طويل الأجل وتمويل الملكية وتمويل الدين ويتوجه اهتمام المدير المالي في عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية على المزيج الأمثل للتمويل وأن القرارات التمويلية التي تتخذها المؤسسة تتناول الطريقة التي بموجبها يتم اختيار مساهمة كل مصدر من مصادر التمويل لتكوين المزيج العام الأمثل.⁽²⁾ وتفضل معظم المؤسسات التمويل من أرباح المساهمين على حساب الديون لإزالة خطر هذه الأخيرة ولذلك يصبح من الضروري الموازنة بين نسبة التمويل عن طريق الديون والتمويل عن طريق المساهمين.

ب- وظيفة الاستثمار:

يعرف قرار الاستثمار بأنه: "تخصيص أو توزيع أموال المؤسسة في هيكل استثماراتها". ويعني اختيار هيكل استثمارات المؤسسة توزيع هذه الاستثمارات بين استثمارات قصيرة الأجل (الموجودات المتداولة) واستثمارات طويلة الأجل (الموجودات الثابتة).⁽³⁾

✓ الاستثمار في الموجودات المتداولة: تتميز عن غيرها بسرعة تحويلها إلى نقدية، بما يميزها عن غيرها من الاستثمارات بسهولة، وتتكون الموجودات المتداولة أو الموجودات قصيرة الأجل من: النقد الجاهز، أوراق القبض، الذمم والبضاعة في المخازن.

✓ الاستثمارات في الموجودات الثابتة: ويعطي الاستثمار فيها عائداً على مدى سنوات في المستقبل، والمعروف عنها بأنها صبغة التحويل النقدية في الوقت المناسب والقيمة المرغوبة.

1- محمد علي العامري، مرجع سبق ذكره، ص15.

2- عبد الستار الصباح، الإدارة المالية، دار وائل، الأردن، 2007، ص23.

3- عدنان تايه النعيمي وياسين كاسب الخرشة، أساسيات في الإدارة المالية، ط1، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، صص 21-22.

ت- مقسوم الأرباح:

قرار المقسوم هو توزيع صافي الدخل الذي حققته المؤسسة أو جزءا منه على المساهمين ويعتبر قرار المقسوم أحد أهم القرارات المالية في المؤسسة نظرا لعلاقته المباشرة بالمساهمين وانعكاساته على سعر السهم في السوق المالية، فقرار المقسوم إلى أرباح موزعة على المساهمين أو أرباح محتجزة له ضروراته وأهميته الخاصة، فالأرباح المحتجزة هي أحد مصدري التمويل بالملكية، أما التمويل بالأرباح المحتجزة يعني ضمنا أن لدى المؤسسة استثمارات ربحية، وأن هذه الاستثمارات ينتج عنها أرباح أعلى في المستقبل.⁽¹⁾

2- مهام ودور المدير المالي:

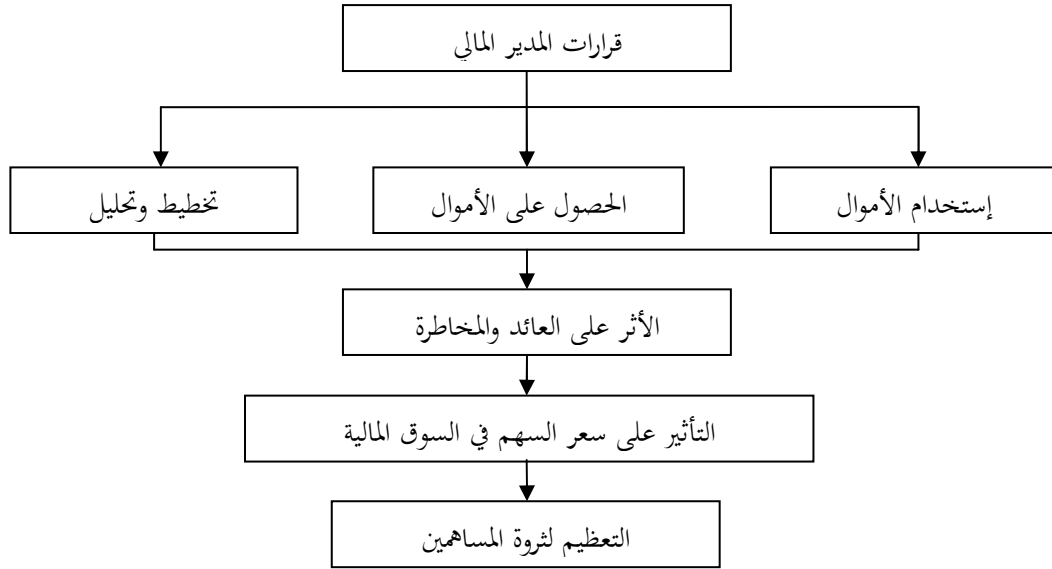
المدير المالي هو الشخص المسؤول بجدارة عن تنفيذ الوظائف المالية، وهو يتخذ القرارات على الدوام وتعتبر قرارات الإدارة العليا هي مجال اهتمامه وعمد ذلك يصبح شخص إداري مهم.

ويمكن حصر مهام المدير المالي كالاتي:

- ✓ الحصول على الأموال: تخطيط الاحتياجات المالية والتنبؤ بها ومراقبتها هي أساس نشاط المدير المالي وإسنادا إلى وجهة النظر التقليدي أو المدخل التقليدي الذي هيمن على مجال الإدارة المالية والذي يحدد دور المدير المالي في الحصول على الأموال.
- ✓ تخصيص الأموال: إن القرارات المالية ذات أثر كبير على مجمل النشاطات المؤسسة وعليه فإن اهتمام المدير المالي إلى جانب الوظيفة التقليدية له وهي الحصول الأموال هو تحديد حجم ونوع تكنولوجيا المؤسسة، مجال النمو، العائد والمخاطرة التي تترتب على الاختيار الأفضل لخليط الموجودات.
- ✓ تخطيط الأرباح: إن مهام المدير المالي توسعت لتشمل مهمة تخطيط الأرباح والمراقبة والتعديل للأنشطة التشغيلية والتأكد منها مع الأهداف وكذلك تخطيط ومراقبة الأسعار، وكذلك الاختيار للخطوط الإنتاجية، حيث هناك استخدامات بديلة متعددة للأموال.
- ✓ التعامل في السوق المالية: ينبغي للمدير المالي أن يتعامل مع السوق المالية بحيث يفهم ويستوعب عملياتها. لما لهذه السوق من دور كبير في تأمين المتطلبات المالية كذلك فإن نظرة المستثمرون للمؤسسة من خلال السوق المالية، وكيفية قياس المخاطرة، توزيع الأرباح وانعكاسها على أسعار أسهم المؤسسة.

1- محمد علي العامري، مرجع سبق ذكره، ص ص17-20.

والشكل رقم (1-2) يعكس دور المدير المالي في تحقيق الهدف الرئيسي للمؤسسة.
الشكل رقم (1-2): دور المدير المالي في تحقيق هدف المؤسسة



المصدر: محمد علي العامري، مرجع سبق ذكره، ص 21.

تكشف مهام المدير المالي عن الدور الذي يؤديه لتنفيذ وظائف الإدارة المالية، وانعكاس ذلك على أهداف المؤسسة وبالذات هدفها الرئيسي تعظيم قيمتها، فالمدير المالي يبذل قصارى جهده لتحقيق هذا الهدف من خلال اتخاذ القرارات التي تنطوي على مجموعة من الميادين بين العائد والمخاطرة، وهذه القرارات المالية تؤثر في القيمة السوقية لأسهم المؤسسة.

المطلب الرابع: علاقة الإدارة المالية بالوظائف الأخرى.

إن وظائف المؤسسة هي الإنتاج والتسويق والاستخدام والتمويل وهناك ترابطا قويا بين الإدارة المالية وجميع هذه الوظائف تتأثر فيما بينها، نذكرها فيما يأتي:

أولا: المحاسبة والإدارة المالية: هناك الكثير ممن يخلطون بين هاتين المصطلحين وبالتالي لا يجدون فرقا بينهما ولكن الصحيح هو أن المحاسبة تهتم أساسا بعملية جمع البيانات، في حين تهتم الإدارة المالية بتحليل هذه البيانات لغايات اتخاذ القرار، فالمحاسب يتولى إعداد الميزانيات وقوائم الدخل، أما المدير فيركز على التدفقات النقدية وعلى المعلومات المحاسبية التاريخية عند اتخاذ قراراته في إدارة الموجودات والاستثمار.

ثانيا: الاقتصاد والإدارة المالية: هناك ترابط قوي بين الإدارة المالية والاقتصاد، لأن كل منهما يهدف إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، فالاقتصادي يهدف إلى استخدام الموارد المحدودة لمقابلة أهداف المجتمع، والإدارة المالية تتخذ قراراتها المالية لتحقيق أفضل عائد لأصحاب المشروع، ويتأثر أداء المؤسسة إلى حد بعيد بالأداء الكلي للاقتصاد، لذا يجب على المدير المالي أن يكون ملما بالاقتصاد الكلي وبالسياسات المالية والنقدية وأثرها في وفرة الائتمان، وكذلك يكون قادرا على توقع الأداء المستقبلي للاقتصاد.

ثالثاً: التسويق والإنتاج والإدارة المالية: للتسويق والإنتاج والأساليب الكمية علاقة بالقرارات اليومية للمدير المالي، فعلى المدير المالي أن يأخذ في الاعتبار أثر منتج جديد وتسويقه، لأن هذين النشاطين يحتاجان إلى تمويل، ومن ثم فإن لهما أثر على التدفقات النقدية للمؤسسة، وكذلك يؤدي تغيير أساليب الإنتاج إلى استخدام آلات جديدة، وهذا يتطلب تقدير هذه الاحتياجات وتمويلها، وأخيراً فإن أدوات التحليل الكمية هي أدوات مساعدة للإدارة المالية في اتخاذ قرارات معقدة.⁽¹⁾

المبحث الثاني: أساسيات حول الرقابة المالية

تمثل الرقابة المالية مختلف الإجراءات الهادفة إلى التأكد من أن ما تم التنبؤ به مطابق لما وقع فعلياً والعمل على اكتشاف نقاط الضعف ومختلف الأخطاء التي لا بد معالجتها في حين التعرف عليها.

المطلب الأول: ماهية الرقابة المالية:

وجدت الرقابة المالية مع وجود المجتمعات المنظمة، وقد مرت هذه الرقابة بمراحل متعددة، وتطور مفهوم الرقابة المالية، وازدادت أهميتها وتطورت أهدافها بتطور النظم السياسية والمالية.

أولاً: تعريف الرقابة المالية:

- يعرف بعض العلماء الرقابة المالية: "بأنها مجموعة الأعمال المتعلقة بمتابعة تنفيذ الخطة وتسجيل الأرقام التي تحقق وتحليلها للتعرف على مدلولاتها ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية أي اتجاه يساعد على تحقيق الأهداف أو معالجة أي قصور".⁽²⁾
- ويمكن تعريفها أيضاً: "مراجعة العمليات للتأكد من أن التدفقات النقدية التي تمت كانت وفقاً للخطة الموضوعية مسبقاً وأن الانحرافات التي حدث لها ما يبررها".⁽³⁾
- وهناك تعريف آخر: "هي المساءلة المالية التي تقوم بها سلطة أو هيئة متخصصة لها الصلاحيات الكاملة في المراجعة والفحص الموضوعي لنفقات وموارد الدولة لتحقيقها وتحليلها من حيث الاقتصاد والكفاءة والفعالية لتقييمها مالياً وتقويمها إدارياً وقانونياً في الوقت المناسب بالتكلفة المعقولة".⁽⁴⁾
- ويمكن تعريفها على أنها: "المحافظة على الأموال العامة من سوء التصرف وذلك عن طريق التأكد من إتباع الإجراءات وقواعد العمل المحددة وكذلك للتأكد على سلامة تحديد نتائج أعمال الوحدات ومراكزها المالية".⁽⁵⁾

1- مفلح عقل، مرجع سبق ذكره، ص 42.

2- عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي، ط 1، دار النهضة العربية، لبنان، ص 18.

3- محمد سويلم، الإدارة المالية، دار الهاني للطباعة، 1997، ص 178.

4- علي أنور العسكري، الرقابة المالية على الأموال العامة، مكتبة بستان المعرفة، مصر، 2008، ص 159.

5- عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع، 1989، ص 25.

انطلاقاً من التعاريف يمكن القول أن الرقابة المالية هي: تدقيق الحسابات ومراجعة العمليات المالية وفحص أنظمة الرقابة الداخلية وغرضها المحافظة على أموال المؤسسة من سوء التصرف وذلك عن طريق التأكد من إتباع إجراءات وقواعد العمل المحددة والتحقق من أن تدفق الأموال النقدية يتم طبقاً للخطة الممثلة في الموازنة التقديرية النقدية.

ثانياً: التطور التاريخي للرقابة المالية:

تعد الرقابة بشكل عام والرقابة المالية بشكل خاص، أمراً أساسياً في أي مجتمع ذلك أنها تتحقق من مدى احترام الضوابط والحدود لجميع تصرفات أفراد المجتمع سواء كانوا حكاماً أو محكومين وعليه فقد وجدت الرقابة المالية مع وجود الدولة، بهدف ضمان سلامة التصرفات المالية وضبط النفقات العامة وتوجيهها إلى تحقيق الأهداف المتوخاة منها، وقد لعبت الرقابة المالية دوراً رئيسياً في تنظيم مختلف المجتمعات التاريخية.

وتطورت الرقابة المالية بتطور الدولة حتى غدت ركناً مهماً من أركان الإدارة في الدولة الحديثة إلى جانب التخطيط والتنظيم والتوجيه (التنسيق) وقد ساعد على تطوير الرقابة المالية تطور الدولة وانتقالها من مرحلة الدولة الحامية التي يقتصر دورها على الحفاظ على الأمن الداخلي والخارجي إلى مرحلة الدولة المتدخلة في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وكان من نتيجة ذلك زيادة الأموال العامة في الدولة وضرورة الحفاظ عليها من العبث والضياع. كما يساعد على تطور هذا النوع من الرقابة تطور السلطات في الدولة.

وفي العصور الحديثة تعد فرنسا من أوائل الدول التي أوجدت هيئة مختصة للرقابة على الأموال العامة حيث أنشأ الملك (سانت لويس) غرفاً للمحاسبة، ومن أهمها غرفة محاسبة باريس في سنة 1256م التي خضعت لتطورات عديدة إلى أن تمثلت في الرقابة القضائية التي تمارسها محكمة المحاسبات منذ 1807م.⁽¹⁾

أما في إنجلترا فقد أنشأت هيئة الرقابة المالية في عام 1866م وفي الولايات المتحدة الأمريكية أنشأت هيئة عليا للرقابة المالية بموجب قانون الموازنة الذي صدر في عام 1921م.

وفي الأقطار العربية ارتبط إنشاء أجهزة مختصة في الرقابة المالية العليا بنشأة واستقلال كل دولة.

ثالثاً: أهمية الرقابة المالية:

- تكمن أهميتها من كونها رقابة مالية تقوم بمراقبة القوائم المالية بأنواعها كميزانية المؤسسة العامة، وقائمة الأرباح والخسائر، وميزانية تدفق الأموال، بالإضافة إلى رقابة وتقييم ربحية المؤسسة ومدى ربحيتها.
- الرقابة المالية تستمد أهميتها من كونها نظام شامل، يتطلب التكامل بين المفاهيم القانونية كالأنظمة والتعليمات والمفاهيم والمبادئ الاقتصادية والمحاسبة الإدارية والتي تهدف في النهاية إلى المحافظة على أموال المؤسسة.

1- محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا- دراسة مقارنة - ، ط 1، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2005، ص 16.

– وتظهر كذلك أهمية الرقابة المالية من كونها الأداة التي تساعد على تحقيق أهداف المؤسسة، بحيث تقوم بالربط الوثيق بين الوسائل والغايات من خلال توحيد الجهود وتنسيقها نحو تحقيق الأهداف التنظيمية البعيدة والقريبة.⁽¹⁾

تتبع أهمية الرقابة المالية من كونها قانونية ومالية تحكم جميع الأنشطة في المؤسسة، بغرض التأكد من مطابقتها للقيود والقواعد والمعايير ومقارنتها مع الأداء الفعلي للمؤسسة، ومن ثم التعرف على الانحرافات والتجاوزات المالية وأسباب حدوثها ثم إيجاد الحلول اللازمة لمعالجتها وأن وجود نظام رقابي مختص بالأمر المالي في المؤسسة ضروري لضمان التكامل والتنسيق بين الأفراد المعنيين بالتخطيط للنشاطات المالية وبين المكلفين بتنفيذ تلك النشاطات مع انسجامه مع الموارد المالية المتاحة، تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.⁽²⁾

رابعاً: أهداف الرقابة المالية: إن ما تكتسبه الرقابة المالية من أهمية بالغة داخل أي مؤسسة اقتصادية مما يلزم مسيرتها المعرفة الكاملة لأهداف الرقابة والعمل على تحقيقها من خلال التسيير الجيد لأدواتها ويمكن وضع الأهداف الآتية:⁽³⁾

- 1- إبراز النتائج المرغوب فيها بدقة ووضوح: إذ يجب أن تكون النتائج التي تصبو إلى تحقيقها الرقابة دقيقة وواضحة، وذلك حتى يسهل معرفة مكان الإشكال في حال وقوعه أي في حالة عدم تحقق هذه النتائج، ومحاولة معالجته في الوقت المناسب؛
- 2- التعرف على الاتجاهات الرئيسية والتنبؤ على أساسها: حيث يجب التعرف على الخطوط العريضة التي يمر بها المشروع أثناء تطبيقه وهذا لمحاولة تكوين فكرة عن النتائج التي يسعى للوصول إليها؛
- 3- تحديد الحاجة للتغيير أو التعديل عن طريق الاستقصاء العلمي وتحديد الأسباب التي أدت إلى النتائج: أي تحديد وتحليل نقاط الضعف ومعالجتها بأساليب علمية ما يسمح بالتحليل الدقيق للأسباب ومحاولة تغييرها؛
- 4- كشف مشاكل الإنجاز "التنفيذ" في الوقت المناسب: حيث تعمل المؤسسة أثناء تحقيق النتائج المسطرة مسبقاً على كشف المشاكل من خلال تتبع عملية التنفيذ وذلك حتى تحاول السيطرة على هاته المشاكل واستدراكها في الوقت المناسب وهذا تفادياً لتراكمها وبلوغها حد لا يمكن تحمله والسيطرة أو القضاء عليه؛
- 5- اتخاذ الخطوات اللازمة لإصلاح الأوضاع في الوقت المناسب في أن يستفحل أمر الانحرافات: أي عند اكتشاف المشاكل يجب إتباع إجراءات وأساليب ناجعة من شأنها معالجة الاختلالات قبل استفحالها؛

1- نائل عبد الحافظ، إدارة المؤسسات العامة، زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1993، ص 63.

2- جميل أحمد توفيق، أساسيات الإدارة المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 2000، ص 40.

3- محمد عبد الكريم، الإدارة المالية والتخطيط المالي، دار النهضة العربية، مصر، ص 324.

- 6- إعداد ما يهدي أو يرشد لتحسين الإنجاز باستمرار أي العمل على اتخاذ قرار رشيد ووضع خطط وأساليب تواكب التطور الحاصل وذلك لمحاولة إنجاح الإنجاز واستمراريته؛
- 7- قياس كفاية الإدارة والعاملين في الوصول إلى الأهداف ما يمكن من قياس الجهد المبذول وبالتالي تحديد الأجور والمرتبات والمكافأة حتى تكون على أساس عادل: حيث يمكننا قياس الكفاءة لكل من الإدارة والعاملين من تحديد الجهد المبذول والذي على أساسه تحدد الأجور والرواتب بمعنى كل يكافئ حسب جهده.

المطلب الثاني: وسائل الرقابة المالية ومستوياتها.

اهتمت الكثير من المؤسسات بالاعتماد على أساليب ومستويات الرقابة المالية في تطوير وتنفيذ العملية الرقابية لحماية أموالها وصيانة مواردها، لتحقيق الرقابة أهدافها بأفضل الطرق وأقل التكاليف.

أولاً: وسائل الرقابة المالية: توجد وسائل عامة للرقابة وتعتبر أداة أساسية للعمل الرقابي وهذه الوسائل تظهر فيما يأتي:⁽¹⁾

1- الملاحظة والمشاهدة: يستخدم هذا الأسلوب الرقابي في أغلب الأحيان عن طريق مراقبة الوحدات وملاحظتها أثناء القيام بالعمل ويتم بواسطة رؤساء ومشرفين في مستويات الإدارة المختلفة بهدف تصحيح ما يقع من أخطاء فور وقوعه وللوقوف على طريق أداء الأعمال ومراجعة النتائج المحققة.

2- المراجعة والفحص والتفتيش: المراجعة والفحص أسلوب واحد يعني فحص الحسابات والدفاتر والمستندات بحيث يستطيع المراجع الاقتناع بسلامة المركز المالي وصحة حسابات النتيجة وعدم سلامتها.

وتتم عملية المراجعة والفحص بواسطة مدقق فرد أو جهاز لم يشترك في العمليات التنفيذية فيقوم بهذا مراقب الحسابات الخارجي وأجهزة الرقابة الخارجية المتخصصة ويباشر هذا العمل الرقابي بوسائل عديدة ومتنوعة منها:

- ✓ المراجعة الاختبارية: تتم بأخذ عينة من مجموع المستندات والعمليات المالية للوحدة محل المراجعة.
- ✓ المراجعة المستمرة: يتم الفحص والمراجعة بصفة مستمرة للمستندات والقيود المحاسبية التي تثبت بدفاتر الوحدة طوال العام.
- ✓ المراجعة الدورية: يتم على فترات دورية خلال سنة كما يتم في حالة جرد المخازن.
- ✓ المراجعة النهائية: ونقصد بها المراجعة والفحص الذي يتم بعد السنة المالية وإعداد القوائم المالية والحسابات الختامية للوحدة لبيان مدى صحتها ومطابقتها للواقع.
- ✓ المراجعة الشاملة: يعني إجراء فحص منظم ومتكامل بين أنواع الرقابة وبعضها البعض في نظام واحد متناسق فيتضمن الرقابة المحاسبية والاقتصادية.

1- عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية، ط3، مطبعة الانتصار لطباعة الأوفست، مصر، 2005، صص 103-105.

3- الحوافز والجزاءات: تقرير الحوافز للجهود الممتازة وللعامل الكفاء وتوقيع الجزاءات على العامل المخالف والمهمل، يعتبر وسيلة غير مباشرة من وسائل الرقابة يساعدها على تحقيق أهدافها دون رقيب أو مشرف.

ثانيا: مستويات الرقابة المالية: تظهر مستويات الرقابة المالية فيما يأتي:⁽¹⁾

1- رقابة المطابقة (الرقابة المالية التقليدية): توضح ما إذا كانت العمليات المالية قد أُديرت بصورة مناسبة، وما إذا كانت تلك المعاملات مطابقة للقوانين واللوائح، وتقوم الرقابة المالية التقليدية على متابعة بنود الإيرادات والنفقات، والتأكد من دقة المعلومات المالية والمحاسبة الواردة في تقارير الجهات الخاضعة للرقابة، ويهدف هذا المستوى إلى تحديد ما إذا كانت البيانات المالية تمثل بوضوح المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة.

2- رقابة الكفاءة أو التوفير (رقابة الأداء): تبين هذه الرقابة ما إذا كانت المؤسسة تدير مواردها أو تنتفع بها بطريقة اقتصادية وكفاءة، فضلا عن بيان أسباب الممارسات التي تتسم بالكفاءة أو التوفير، ومنها جوانب النقص في إدارة نظم المعلومات.

والإجراءات الإدارية أو الهيكل التنظيمي، وهذا المستوى من الرقابة يهدف إلى تحديد وسائل تحسين العمليات وتخفيض التكاليف وهذا المستوى من الرقابة ينطلق بتحديد التكاليف التي يمكن تجنبها للوصول إلى نفس النتائج، وتختلف وسائله عن المستوى الأول حيث يعتمد على الملاحظة المباشرة وحصر وتحليل آثار الأنشطة المنفذة، وكذلك الحوار مع المسؤولين والاستبيان.

وبالرغم من أهمية هذا المستوى من الرقابة المالية إلا أنه يحتاج إلى مهارات عالية من قبل الأجهزة الرقابية وذلك لتعقيده، حيث لا يقوم على مؤشرات من قبل المراقبين، أي يقوم على الاجتهاد.

3- مراقبة نتائج البرامج: يحدد ما إذا كانت النتائج أو المنافع المستهدفة قد تحققت وما إذا كانت الأهداف الموضوعية قد تم تغطيتها، ويهدف هذا المستوى إلى التحقق من مدى نجاح البرامج في تحقيق النتائج المستهدفة في حدود التكاليف المتوقعة وإنجاز هذا النوع من الرقابة يجب التركيز على الأسباب التي وضع من أجلها البرنامج والتأكد من تحقيقه للأهداف، إضافة إلى التركيز على الانعكاسات والتأثيرات الناتجة عن تطبيق البرنامج ووضع الحلول البديلة.

المطلب الثالث: المراقب المالي ومهامه.

يتمثل دور المراقب المالي في إدارة الوظيفة المالية للمؤسسة والمحافظة على موارد المؤسسة وتكمن مهمته في تقديم إرشادات ونصائح للأمر بالصرف فهو بمثابة مقتصد.

1- رشيد أحمد حسن، الإدارة المالية، دار المعارف، مصر، 2005، ص271.

أولاً: تعريف المراقب المالي:

✓ "هو الشخص الذي يتولى المسؤولية المباشرة عن أمور الوظيفة المالية للمؤسسة (المحاسبة- إعداد القوائم المالية السنوية- التدقيق الداخلي- الرواتب...)"

✓ "هو عبارة عن هيئة رقابية تابعة لوزارة المالية، وظيفته الأساسية هي الرقابة المسبقة للنفقات المالية وكل ما يتعلق بها وهو بمثابة تطبيق القوانين السارية المفعول"، ويقصد بالرقابة المسبقة للنفقات هو أنك لا تستطيع شراء واقتناء أي تجهيز كان دون تأشيرة منه والموافقة على طلب الشراء أو الفاتورة الشكلية باستثناء ما يعرف بالتكاليف الملحقة كالكهرباء والغاز... إلخ، التي تستهلك. هذا بالإضافة إلى مختلف الأجور والرواتب الخاصة بالمستخدمين، بالإضافة إلى كل القرارات والمقررات التي تخص الموظفين باستثناء القرارات الخاصة بالترقية في الدرجات فهي غير خاضعة للتأشيرة.⁽¹⁾

✓ "هو موظف ينتمي إلى وزارة المالية مهمته التأشير على مشروع الالتزام الذي يجره الأمر بالصرف، وله صلاحية رفض بعض العمليات المخالفة للقانون، كما يمكن للمراقب المالي أن يعطي إرشادات ونصائح للأمر بالصرف فهو بمثابة مستشاره المالي".⁽²⁾

بالرغم من عدم وجود تعريف دقيق للمراقب المالي إلا أنه يمكن القول أن دور المراقب المالي هو دور رقابي للتأكد من أن استعمال موارد المؤسسة قد تم بشكل صحيح.

ثانياً: مهام المراقب المالي:

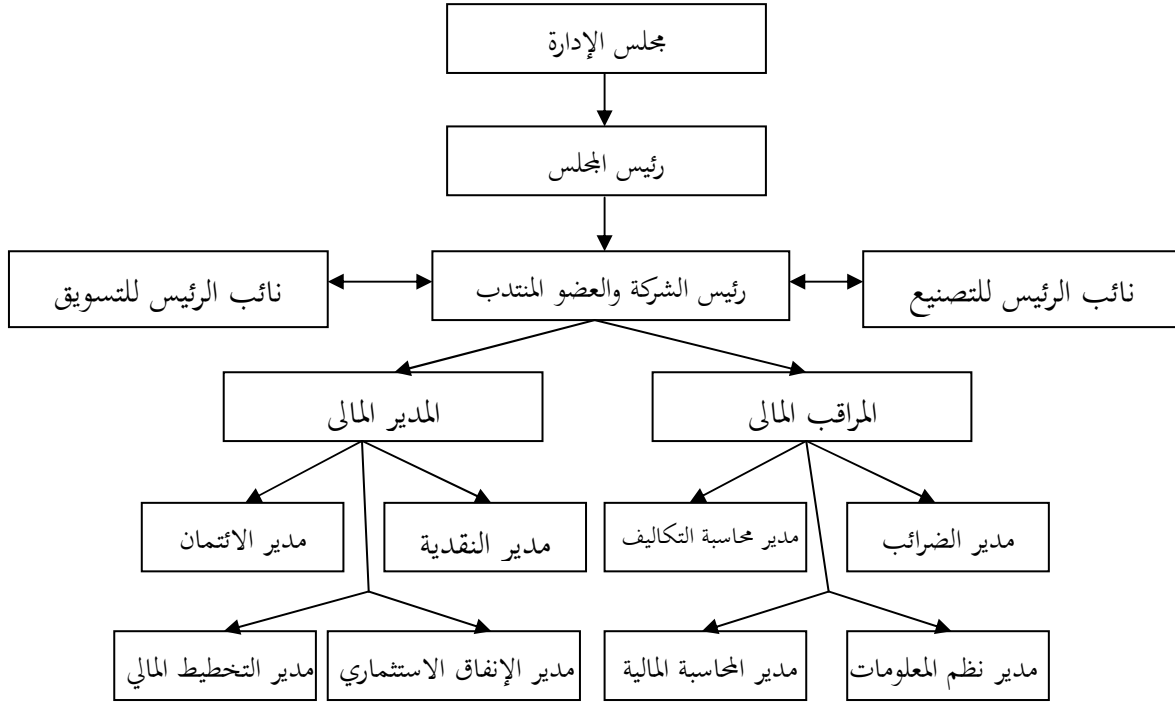
- 1- الإشراف على تنفيذ السياسة المالية المعتمدة في كافة نشاط المؤسسة ومراقبتها؛
- 2- دراسة الأنظمة واللوائح العامة والداخلية لتحديد مدى الالتزام بها وتقييم نظم الضبط والرقابة الداخلية لتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات والإجراءات الضرورية لتحقيق أهداف الرقابة؛
- 3- المراجعة الحسابية والمراجعة المستندية المحاسبة والائحية والمراجعة الانتقادية للوقوف على سلامة التصرف؛
- 4- المعاينة والجرد الفعلي طبقاً للأصول اللازمة؛
- 5- المصادقات والاستفسارات وطلب الشهادات والإقرارات؛
- 6- التخطيط المناسب لجميع خطوات المراجعة لتحديد طبيعة وتوقيت إجراء الفحوص اللازمة لتجميع أدلة وقرائن الإثباتات؛
- 7- دراسة وتحليل تقارير مالية والقوائم والحسابات الختامية والإيضاحات المرفقة بها مع الربط بين هذه المعلومات وإجراء المقارنات اللازمة لها.

1- www.djelfa.info/vb, (10 :00, 2013-12-03).

2- بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، مصر، 2009، ص129.

مما سبق من المهام التي يتمتع بها المراقب المالي أنه يقوم بمهام لها علاقة بالوظيفة المالية، كتقديم النصح والمشورة للمستويات التنظيمية المختلفة للمؤسسة فيما يتعلق بالجانب المالي.⁽¹⁾
موقع المراقب المالي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة شكل رقم (1-3):

شكل رقم (1-3): موقع المراقب المالي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: محمد صالح الحناوي، "الإدارة المالية والتمويل"، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، مصر، 1999، ص 22.

من خلال الشكل نلاحظ هناك فرق بين المدير المالي والمراقب المالي وهو أن المدير المالي يقوم بدور الحافظ لأموال المؤسسة، أي تسلم موارد المؤسسة والحفاظة عليها أما المراقب المالي فهو يهتم بالوظيفة المالية للمؤسسة من إعداد الحسابات الضريبية، محاسبة التكاليف، إعداد القوائم المالية التقديرية، تدقيق خارجي، الرواتب... وبشكل عام فهو يمارس الأعمال المالية الداخلية.

المطلب الرابع: أنواع الرقابة المالية:

تعددت تقسيمات الباحثين للرقابة من الناحية النظرية وذلك من أجل تسهيل البحث فيها وفي أجهزتها:

أولاً: الرقابة من حيث توقيتها الزمني: يقوم هذا التقسيم على أساس توقيت حدوث عملية الرقابة، فهي إما أن تتم قبل اتخاذ التصرفات المالية فتسمى بالرقابة السابقة، أو ترافق اتخاذها فتسمى بالرقابة الآنية أو المرافقة، أو تقع بعد ذلك فتسمى بالرقابة اللاحقة.

1- عوف محمود الكفراوي، مرجع سبق ذكره، ص 55، 56.

1- الرقابة المالية السابقة: هي الرقابة التي تتم قبل اتخاذ الإجراءات التنفيذية التي تؤدي إلى صرف الأموال العامة حيث لا يجوز لأي وحدة تنفيذية الارتباط بالالتزام، أو دفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة بالرقابة قبل الصرف، ولهذا النوع من الرقابة وظيفة وقائية تتمثل في العمل على منع وقوع الأخطاء والانحرافات، لذلك تسمى بالرقابة المانعة أو الوقائية، وتمارس الرقابة المالية السابقة على النفقات العامة دون الإيرادات العامة إذ لا يمكن تصور وجود رقابة سابقة على تحصيل الإيرادات.⁽¹⁾

وللرقابة السابقة العديد من المزايا إلى جانب ما عليها من عيوب

الجدول (1-1): مزايا وعيوب الرقابة المالية السابقة:

مزايا	عيوب
1- تمثل دافعا ما للأجهزة الخاضعة للرقابة في أداء واجباتها بالدقة والعناية والحرص.	1- تؤدي إلى الاستقلال الممنوح للجهاز الخاضع للرقابة، ويفتح ذلك الباب أمام الروتين وتضييع الفائدة من منحه الاستقلالية والشخصية المعنوية.
2- تمنع الانحراف في تطبيق الخطط والموازنات.	2- تؤدي إلى خلق نوع من الإدارة المزدوجة من حيث تنفيذ قرار الجهة الخاضعة للرقابة مشروط بموافقة سلطة الرقابة السابقة فهذا بدوره قد يؤدي إلى شيوع المسؤولية بينهما.
3- التخفيف من درجة المسؤولية التي تتحملها الوزارات والمصالح المختلفة.	3- لا تساعد الجهة التي تتولى الرقابة، فالرقابة على مرحلة معينة لا تعطي الفكرة كاملة عن طبيعة التصرف المالي وأهميته.
4- تساعد على توخي الوقوع في الأخطاء والمحاذير الفنية ذات الآثار المالية، وتدعو إلى التقليل من ارتكاب المخالفات المالية بوجه عام.	4- كما أن الإحساس الجهة الخاضعة للرقابة بوجود الرقابة السابقة والاعتماد عليها.
5- تساعد على تفادي التعرض لأية خسائر أو أعباء مالية لا تدعو إليها الحاجة.	5- قد تتسبب الرقابة السابقة في خلق عقدة الخوف من الخطأ والتحقيق والمساءلة لدى مسؤولي الإدارة. مما قد ينعكس أثره سلبا على أسلوب ونتائج العمل.
6- تدريب وتعويد الأجهزة المالية في الوحدات الإدارية الخاضعة للرقابة على عادات وتقاليد مالية حسنة تتسم بالانضباط والحرص على المال العام. وتكون قادرة على إبداء النصح والمشورة.	6- كثيرا ما يتوقف حجم الفائدة التي تجني من الرقابة السابقة على ما يتحقق من فعالية وتعاون بين جهاز الرقابة والجهة الخاضعة للرقابة.
7- العمل على تدارك ضعف وتدني خبرة الإدارة في بعض الأجهزة الخاضعة للرقابة من قبل أن يحدثا أثرهما الضارة.	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاستناد إلى المرجع: عطية عمر حبوش، الرقابة المالية السابقة على إبرام عقود مشروعات على أشغال عامة، مجلة الرقابة المالية تصدرها المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية، العدد الثاني، السنة التاسعة، جانفي 1990، ص 4-8.

1- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، لبنان، 1981، ص 104.

ويمكن التحقق من عيوب الرقابة السابقة من خلال إيجاد جو من التفاهم والتعاون بين المسؤولين عن الرقابة بقصد تحقيق الأهداف المحددة للوحدة الخاضعة للرقابة.

2- الرقابة المرافقة (الآنية): تتمثل هذه الرقابة في مختلف عمليات المتابعة التي تجريها الجهات المختصة، وعادة ما يمارس الرقابة الآنية اللجان البرلمانية المختصة المنبثقة عن السلطة التشريعية بالإضافة إلى الجهات التي تتولى الرقابة الداخلية ويتميز هذا النوع من الرقابة بالاستمرار والشمول، حيث يبدأ مع تنفيذ الأعمال ويسير ويتابع خطوات التنفيذ ومن أهم ميزاته القدرة على اكتشاف الأخطاء واتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية.⁽¹⁾

3- الرقابة اللاحقة: وهي مراجعة وفحص الدفاتر الحسابية، ومستندات التحصيل والصرف والحساب الختامي، وكافة النشاطات الاقتصادية في الهيئات والمؤسسات العامة، بعد أن تكون كافة العمليات المالية قد وقعت.⁽²⁾

وللرقابة السابقة العديد من المزايا إلى جانب ما عليها من عيوب.

الجدول (1-2): مزايا وعيوب الرقابة اللاحقة:

مزايا	عيوب
1- تأتي الرقابة اللاحقة بعد أن تكون جميع مراحل العمليات المالية توضحت، مما يعطي لها المجال للنظر بشكل أوسع في جميع أجزاء العملية الواحدة ودراستها بدقة.	1- تتم بعد تنفيذ العمليات المالية، فهي لا تساعد على منع الأخطاء والمخالفات، أو التلاعب بالأموال العامة قبل وقوعها.
2- تمكن الرقابة اللاحقة من اكتشاف الأخطاء والانحرافات بدقة.	2- تأتي الرقابة اللاحقة بعد فترة زمنية يكون فيها مرتكبي المخالفات قد تغيروا فضلا عن صعوبة تحديد المسؤولية عند تعاقب المسؤولين.
3- تمكن الرقابة من إتمام الدراسات المتعلقة بالعمليات المالية دون تعطيل الأنشطة.	3- يرى البعض أن هذا النوع من الرقابة لا يعدو أن يكون كمجرد تسجيل تاريخي للمخالفات المالية.
4- تمكن هذه الطريقة من القيام بالمراجعة دون تدخل في اختصاصات السلطة التنفيذية والاحتكاك معها مما يعقد الإجراءات.	
5- إن هذا النوع من أنواع الرقابة يحقق الأهداف الأساسية للرقابة.	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاستناد إلى المرجع: عطية عمر حبوش، مرجع سبق ذكره، ص5.

وتعد كل من الرقابة السابقة واللاحقة مكملًا للآخر، فهما يعملان على المحافظة على الأموال العامة، وزيادة فعالية الإدارة في تحقيق أهدافها وتقوم الرقابة اللاحقة بدور علاجي من خلال كشف الأخطاء والعمل على تصحيحها.

1- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1992، ص318.

2- حامد عبد المجيد دراز، مرجع سبق ذكره، ص105.

ثانياً: الرقابة من حيث مستوياتها الإدارية: لا يحقق التخطيط المالي أهدافه ما لم يكن قد اقترن بنظام رقابي فعال، لذلك تعتبر الرقابة المالية من الوظائف الرئيسية للمدير المالي. وقد أكد المختصون في مجال الرقابة المالية على اختلاف أنواعها وذلك حسب المعيار المستخدم في تصنيفها.

- 1- الرقابة على مستوى الفرد: يسعى هذا النوع من الرقابة إلى تقييم أداء الأفراد العاملين ومعرفة مستوى كفاءتهم في العمل وسلوكهم وذلك بمقارنة أدائهم مع المعايير الخاصة بذلك.
- 2- الرقابة على مستوى الوحدة الإدارية: يهدف هذا النوع إلى قياس تقييم الإنجاز الفعلي لإدارة الوحدة أو قسم من أقسامها لمعرفة مدى كفاءة أدائها وتحقيق الأهداف المطلوبة منها.
- 3- الرقابة على مستوى المؤسسة ككل: الغرض منه تقييم الأداء الكلي في المؤسسة، ومعرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف العامة التي تعمل من أجل تحقيقها، مثل نسب الربحية التي تم تحقيقها في نهاية السنة، وحصصة المؤسسة في السوق التجاري وقدرتها التنافسية ... الخ.⁽¹⁾

ثالثاً: الرقابة من حيث مصدرها: إن الرقابة من حيث مصدرها تكمن في رقابة داخلية وخارجية تمارس من جهة إدارية ذاتها وضمن نطاق التسلسل الإداري.

- 1- الرقابة الداخلية: وهي الرقابة التي تمارس من خلال السلطة التنفيذية على أجهزتها الإدارية المختلفة، وذلك بغرض التأكد من جميع الأعمال بالسلطة التنفيذية تسير وفق منهج سليم، ووفقاً لما خططته السلطة التنفيذية لنفسها، وأقرتها عليه السلطة التشريعية، وغالباً ما تناط هذه المهمة بوزارة المالية على غيرها من الجهات الإدارية الأخرى، وبمختلف الطرق والأساليب، أو من قبل أجهزة مخصصة.
- وتعرف الرقابة الداخلية على أنها: "كل الخطط والإجراءات المختلفة التي يتبعها النظام لحماية موارده، وللتحقق من دقة ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية، ولزيادة كفاءة الأداء بالوحدة، ولتشجيع موظفي الوحدة على الالتزام بالتشريعات".

وتمارس الرقابة الداخلية بأحد الأسلوبين:⁽²⁾

- ✓ أسلوب الرقابة التسلسلية: وهي حق الرئاسة القرار لبعض الأجهزة على بعضها الآخر، والذي بمقتضاه يتولى الرؤساء الإشراف على أعمال مرؤوسيهم وتوجيههم، وفي بعض الأحيان تصحيحها وتقويمها. وتظهر السلطة التسلسلية هذه في حق الرئيس بالإشراف على أعمال مرؤوسيه والتدقيق فيها، وبإعطاء التوجيهات والتعليمات اللازمة لهم وفي إصدار الأوامر لهم. وانطلاقاً من هذه السلطة التسلسلية يمكن للرئيس أن يراقب مرؤوسيه بمناسبة إجراءاتهم المالية.

1- عمر عقيلي، الوجيز في مبادئ الإدارة، دار الزهران للطباعة والنشر، الأردن، 1991، ص ص 169-171.

2- حامد عبد المجيد دراز، مرجع سبق ذكره، ص 104.

✓ أسلوب الرقابة الوصائية: يشمل هذا الأسلوب ممارسة السلطة التنفيذية الرقابة على المؤسسات والهيئات العامة في الدولة التي تتمتع بالشخصية المعنوية وبالاستقلال المالي والإداري، وتحدد هذا النوع من الرقابة وتشير إلى إبعاده التشريعات العامة في الدولة، كمناقشة موازنات هذه المؤسسات، أو الهيئات وحساباتها الحتامية والمصادقة عليها، وفحص التقارير المالية، وإجراء التفتيش المالي، وإجراء الرقابة المالية السابقة على بعض الأعمال.

2- الرقابة الذاتية: تمثل مجموع النظم والضوابط التنفيذية التي تضعها إدارة الوحدة لتنظيم سير العمل داخلها في كل وظيفة أو عمل من الأعمال، بما يكفل حسن سير العمل فيها، وفقا للخطط الموضوعة ووفقا لضوابط معينة، ويشمل ذلك النظم الإجرائية، والتعليمات، ونظم المعلومات والسجلات، فالرقابة الذاتية إذا هي جزء من العملية الإدارية للوحدة، وترتبط ارتباطا عضويا بالتخطيط حيث يعد كل من التخطيط والرقابة عمليتين من أعمال وظيفة الإدارة، بالإضافة إلى الأعمال الأخرى. يساعد هذا النوع من الرقابة على خلق الشعور بالمسؤولية عند العاملين داخل الجهة الإدارية على مختلف مستوياتها.

3- الرقابة الخارجية: وهي الرقابة التي تتولاها جهة مستقلة لا تخضع لإشراف السلطة التنفيذية بأي شكل من الأشكال، وتتولى هذه الرقابة بشكل أو بآخر السلطة التشريعية وقد تطورت هذه الرقابة من حيث الأسلوب والهدف والممارسة بعد صراع طويل بين السلطة التشريعية والتنفيذية، وقد توجهت معظم الدول إلى إنشاء أجهزة متخصصة تتولى الرقابة نيابة عن السلطة التشريعية، وتختلف مهام كل جهاز طبقا للقوانين السائدة في الدول، فقد يعهد إليه باكتشاف الأخطاء والانحرافات المالية، أو محاكمة المسؤولين، أو وضع تقارير ترفع إلى رئيس الدولة، أو إلى المجالس النيابية أو الاثنين معا.

رابعا: الرقابة من حيث طبيعة إجراءاتها ونوعية الانحراف: تقوم جهات الرقابة المالية بتنفيذ مهامها بطرق مختلفة، وغالبا ما تحدد عدة أنواع للرقابة، قد تعتمد على الرقابة الشاملة أو الرقابة الانتقائية، وقد تتم الرقابة بشكل مستمر أو بشكل دوري أو بشكل مفاجئ.

1- الرقابة من حيث طبيعة إجراءاتها:

أ- الرقابة الشاملة والرقابة الانتقائية:

✓ الرقابة الشاملة: وفقا لهذا الأسلوب تتولى جهات الرقابة إجراء رقابة عامة وتفصيلية على جميع المعاملات المالية التي تمارسها الجهات الخاضعة للرقابة وقد تطبق الرقابة الشاملة في مجال نوعي معين من مجالات الأعمال المالية للجهة الخاضعة للرقابة.

✓ الرقابة الانتقائية: وفقا لهذا الأسلوب يتم اختيار عينة من بين المعاملات المالية المراد مراقبتها، وفحص تلك العينة كنموذج قياسي للأعمال المالية للجهة الخاضعة للرقابة، ويتم استخدام أسلوب الرقابة الانتقائية بطرق متعددة:

- العينة العشوائية: حيث يتم اختيار عينة أو مجموعة عينات من بين المعاملات المراد فحصها بطريقة عشوائية من قبل الشخص الذي يقوم بالرقابة.
 - العينة الإحصائية: وفقا لهذه الطريقة يتم تقسيم المعاملات المالية التي تقوم بها الجهة الخاضعة للرقابة إلى طبقات متشابهة ومتجانسة من ناحية الحجم والنوع ثم يتم اختيار عينة مستقلة من كل طبقة على حدة.
 - العينة العنقودية: يتم اختيار عينة معينة ويمتد هذا الاختيار إلى مختلف مفردات موضوع المعاملة المالية التي تم اختيارها، بحيث تمثل العينة مجموعة من المعاملات المالية لموضوعات مترابطة ومتكاملة وذات صلة بموضوع العينة المختارة.⁽¹⁾
- ب- الرقابة المستمرة والرقابة الدورية والرقابة المفاجئة:
- ✓ الرقابة المستمرة: يتضح أسلوب الرقابة المستمرة في الرقابة الداخلية التي يمارسها محاسب الإدارة، حيث يتم الفحص والمراقبة بشكل دائم ومستمر للمستندات والقيود الحسابية للجهة الخاضعة للرقابة طوال العام.
 - ✓ الرقابة الدورية: وهنا تتم الرقابة على فترات دورية خلال السنة، كأن تقوم أجهزة الرقابة الخارجية بمراجعات دورية لبعض الوحدات الخاضعة للرقابة، أو في حالة جرد المخازن والعهد في فترات تحددها الإدارة، أو تحددها جهة الرقابة أو في حالة إجراء الرقابة السنوية على الحسابات النهائية لكل عام وإصدار التقرير الرقابي السنوي.
 - ✓ الرقابة المفاجئة: حيث تتولى جهة الرقابة إجراء رقابة تستهدف موضوعا أو موضوعات معينة نتيجة أخبار مسبقة عن مخالفة مالية، أو بناء على طلب من جهات مسؤولة، وقد يتولى جهاز الرقابة هذه الطريقة بين فترات وأخرى لجعل الهيئات الخاضعة للرقابة في حالة شعور دائم بيقظة الجهاز الرقابي ومتابعة مهامه الرقابية.

2- الرقابة من حيث نوعية الانحراف:

- أ- الرقابة الإيجابية: يقصد بهذا النوع من الرقابة تحديد الانحرافات الإيجابية لمعرفة أسبابها وتدعيمها ومن ثم الاستفادة منها بشكل أكثر في المستقبل.
- ب- الرقابة السلبية: ويقصد بها الكشف عن الأخطاء والانحرافات السلبية وتحديد أسبابها ومسبباتها والعمل على تصحيحها واتخاذ الإجراءات لمنع تكرار حدوثها في المستقبل.⁽²⁾

1- سعد الدين شريف ورفاقه، الرقابة الانتقائية وكيفية اختيار العينات الانتقائية، مجلة الرقابة المالية، العدد الثاني، السنة الثانية، كانون الأول، 1983، ص 04.

2- عمر عقيلي، مرجع سبق ذكره، ص 169-171.

المبحث الثالث: أدوات الرقابة المالية

نظرا للأهمية الكبيرة التي يمتلكها التحليل المالي باعتباره أداة رقابية فعالة تساعد في تقييم الأداء للمؤسسة، من خلال تحليل النسب والتوازنات المالية، التي تمكن المدير المالي من الحكم على مدى نجاح أو فشل السياسات التي ترسمها إدارة المؤسسة، أو على مدى كفاءتها بغرض تفادي نقاط الضعف والتركيز على نقاط القوة.

المطلب الأول: ماهية التحليل المالي

يساعد التحليل المالي في تقييم الأداء ووضع الخطط المستقبلية لكافة النشاطات، لأنه يعمل كأداة للرقابة تساهم في اتخاذ القرارات اللازمة.

أولاً: تعريف التحليل المالي وأهميته

1- تعريف التحليل المالي: تعددت تعاريف التحليل المالي ومن بينها ما يأتي:

✓ يعرف التحليل المالي بأنه: " مجموعة العمليات التي تعنى بدراسة وفهم البيانات والمعلومات المالية المتاحة في القوائم المالية للمؤسسة وتحليلها وتفسيرها حتى يمكن الاستفادة منها في الحكم على مركز المؤسسة المالي وتكوين معلومات تساعد في اتخاذ القرارات، وتساعد أيضا في تقييم أداء المؤسسة وكشف انحرافاتهما والتنبؤ بالمستقبل".⁽¹⁾

✓ ويعرف بأنه: " هو وسيلة اتصال بين المؤسسة ومحيطها المالي والصناعي والتجاري، فهو موجه أساسا لدراسة الوضعية المالية للمؤسسة دراسة دقيقة يمكننا الاعتماد عليها في التنبؤ والتخطيط المستقبلي".⁽²⁾

✓ "هو معالجة منظمة للبيانات المالية المتاحة لتقييم المشروع القائم أو المراد تطويره وتوسيعه وتشخيص المشاكل لاتخاذ القرارات المستقبلية والتخطيط لها في ظل ظروف عدم التأكد وهي مهمة في مشاريع الدولة المركزية لأن المجتمع هو من يتحمل الخسائر الناجمة عن فشل المشاريع".⁽³⁾

ويعرفها أيضا: " بأنه علم له قواعد ومعايير وأسس يهتم بتجميع البيانات والمعلومات الخاصة بالقوائم المالية وإجراء التصنيف اللازم لها ثم إخضاعها إلى دراسة تفصيلية دقيقة وإيجاد الرابط والعلاقة فيما بينهما، ثم تفسير النتائج التي تم التوصل إليها والبحث عن أسبابها وذلك لاكتشاف نقاط الضعف والقوة في الخطط والسياسات المالية بالإضافة إلى تقييم أنظمة الرقابة ووضع الحلول والتوصيات اللازمة لذلك في الوقت المناسب".⁽⁴⁾

1- هيثم محمد الزعبي، الإدارة والتحليل المالي، ط1، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص157.

2- Ecohen, *Analyse financière*, 4^{ème} édition, Economica, Paris, 1997, P7.

3- Jack forget, *Analyse Financière*, édition d'organisation, Paris, 2005, P14.

4- عليان الشريف وآخرون، إدارة وتحليل مالي، دار البركة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص151.

من خلال التعاريف السابقة، نستخلص أن التحليل المالي هو عبارة عن عملية منظمة تهدف إلى التعرف على موطن الضعف لمعالجتها وذلك من خلال قراءة الواعية للقوائم المالية والمعلومات المتاحة، وكذا باستخدام الأدوات المناسبة، للتوصل إلى نتائج تمكننا من تقييم الأداء وتحديد الانحرافات واتخاذ القرارات.

2- أهمية التحليل المالي: تندرج أهمية التحليل المالي في النقاط الآتية:⁽¹⁾

- ✓ يعتبر أحد مهام المدير في المؤسسات المختلفة، ويساعد في أداء مهامه في بشكل فعال؛
- ✓ تستخدمه الجهات المستفيدة في البنوك التجارية عند منحها التسهيلات المصرفية لعملائها حيث توضع مدى قدرة العملاء على الوفاء بالتزاماتهم المترتبة على التسهيلات؛
- ✓ يساعد التحليل في تقييم الأداء المنصوص من ناحية ويساعد في التخطيط المستقبلي لكافة النشاطات الاقتصادية من ناحية؛
- ✓ تساعد النسب المالية والإحصائية والمعلومات والبيانات التي تمثلها هذه النسب والاتجاهات والتغيرات في تفهمها والحكم عليها من قبل مدقق الحسابات، وبالتالي يمكن اعتبار التحليل أداة فعالة لزيادة فعالية التدقيق.
- ✓ يساعد في تقييم الشركات والمؤسسات المختلفة تقييماً شاملاً، ويمكن من خلاله الحكم عليها بالاستمرارية في نشاطها أم لا؛
- ✓ كما يساعد في توقع مستقبل الوحدات الاقتصادية من حيث معرفة مؤشرات نتائج الأعمال المتعلقة بها من ربح وخسارة؛

ويمكن القول أن أهمية التحليل المالي تزداد كلما كان التوجه متقدماً لنمو الأساليب العلمية الإدارية والتحول من الأساليب التقليدية في التحليل المالي إلى الأساليب العلمية، والرياضية الأكثر تقدماً.

ثانياً: استخدامات التحليل المالي: يستخدم التحليل المالي للتعرف والحكم على مستوى أداء المؤسسة واتخاذ القرارات الخاصة ويمكن استخدام التحليل المالي للأغراض التالية:

- 1- التحليل الائتماني: ويقوم بهذا التحليل المقرض وذلك بهدف التعرف على الأخطار المتوقع أن يواجهها في علاقته مع المقرض (المدين).⁽²⁾
- 2- التحليل الاستثماري: يستخدم التحليل الاستثماري في تقييم الاستثمار في أسهم الشركات وإسناد القرض، وبالتالي تقييم المؤسسات نفسها والذي يعود بالفائدة على الأفراد والشركات.⁽³⁾

1- رمضان زياد، أساسيات التحليل المالي، ط4، دار وائل للنشر، 1997، ص7.

2- مؤيد عبد الرحمان الدوري ونور الدين أبو زناد، التحليل المالي باستخدام الحاسوب، ط2، دار وائل للنشر، 2006، ص12.

3- عبد الحليم كراجه وآخرون، الإدارة والتحليل المالي، ط2، الأردن، 2006، ص ص 157-158.

- 3- تحليل الاندماج والشراء: قد ترغب الشركة في شراء شركة أخرى أو انضمام الشركة أو أكثر معا لتكوين شركة جديدة وهنا لا بد من تقييم كل شركة وتقدير الأداء المستقبلي لها.⁽¹⁾
- 4- تحليل تقييم الأداء: يعتبر تقييم الأداء في المؤسسات من أهم استخدامات التحليل المالي فيتم من خلال عملية تقييم الحكم على مستوى الأرباح وقدرة المؤسسة على توفير السيولة وسداد الالتزامات وقدرتها على الائتمان بالإضافة إلى تقييم الموجودات.⁽²⁾
- 5- التخطيط: تلعب أدوات التحليل المالي دورا مهما في عملية تخطيط من حيث تقييم الأداء السابق للمؤسسة وتقدير الأداء المتوقع.⁽³⁾
- 6- الجهات الرسمية: تقوم الجهات الرسمية ممثلة بالدوائر الحكومية بأعمال التحليل المالي لتحقيق الأغراض التالية:⁽⁴⁾
 - ✓ احتساب ضريبة الدخل المستحقة على المؤسسات؛
 - ✓ التسعير لإنتاج المؤسسة أو خدماتها؛
 - ✓ متابعة نمو وتطور المؤسسات وخاصة الصناعية منها.

ثالثا: أهداف التحليل المالي: من الأهداف التي يسعى التحليل المالي إلى تحقيقها:

- 1- وضع تشخيص مالي عام للمؤسسة من خلال إجراء فحص السياسات المالية المتبعة من طرف المؤسسة في دورة أو دورات متعددة من نشاطها وذلك عن طريق الدراسة التفصيلية لمختلف الوثائق والبيانات المالية التي تفسر لنا المعطيات من جانبها الكمي والكيفي بإعطاء نقاط الضعف والقوة في السياسات المالية؛
- 2- بواسطة التحليل المالي يمكن أن نحكم على التسيير المالي الماضي والتوازنات المالية الداخلية بين الربحية والسيولة والقدرة على الوفاء والمخاطرة المالية للمؤسسة؛
- 3- بواسطة التحليل المالي يمكن الحكم على قرارات الإدارة العامة وكذلك المديرية الفرعية فيما يخص الاستثمار والتمويل وتوزيع الأرباح؛
- 4- تعتبر الركيزة التي يستمد عليها في وضع التنبؤات المالية فالنتائج المتوصل إليها، كأساس للتقديرات المستقبلية لوضع برامج الميزانية التقديرية للاستثمارات أو الخزينة حيث التحليل المالي يكمل التسيير التقديري في المؤسسة، ومن ثم اقتراح إجراءات تصحيحية على المؤسسة لمحاولة الخروج من الوضع الصعب أو التأكد على الاستثمار في نفس الطريق إذا كانت النتائج جيدة؛⁽⁵⁾

1- Eugene Brigham, Ehrhardt Michal, **Fundamentals Financial of management**, bruce rogovin, USA, 2000, P08.

2- عليان الشريف وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 152.

3- محمد عبد الهادي، الإدارة المالية، ط1، دار ومكتبة الحامد، الأردن، 2000، ص 103

4- مؤيد عبد الرحمان الدوري ونور الدين أديب أبو زناد، مرجع سبق ذكره، ص13.

5- مبارك لسوس، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص16.

- 5- الحكم على مدى كفاءة الإدارة؛
6- الاستفادة من المعلومات المتاحة لاتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتقييم؛
7- معرفة وضع الشركة ضمن القطاع الذي تعمل فيه؛⁽¹⁾

المطلب الثاني: التحليل بواسطة التوازنات والنسب المالية:

يعد التحليل بواسطة التوازنات والنسب المالية من الوسائل والطرق التي يستخدمها المحلل المالي للوصول إلى تقييم الجوانب المختلفة لنشاط المؤسسة ومعرفة نقاط الضعف والقوة في عملياتها المالية والتشغيلية.

أولاً: التحليل بواسطة التوازنات المالية:

تسمح دراسة التوازن المالي بتقييم الملاءة والخطر المتعلق بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة، وهناك عدة مؤشرات يستند إليها المحلل المالي لإبراز مدى توازن المؤسسة الاقتصادية ومن أهمها: رأس المال العامل، الاحتياج في رأس المال العام والخزينة الصافية ويقوم هذا التحليل على البيانات المستخرجة من الميزانية المالية.

- 1- رأس المال العامل: هو هامش السيولة الذي يسمح للمؤسسة بمتابعة نشاطها بصورة طبيعية دون صعوبات أو ضغوطات مالية على مستوى الخزينة، فتحقق رأس مال عامل موجب يعني امتلاك المؤسسة لهامش أمان يساعدها على مواجهة الصعوبات وضمان استمرار توازن هيكلها المالي.
- ✓ رأس مال العامل الصافي: يمثل هامش أمان مستعمل من طرف المؤسسة لمواجهة حوادث دورة الاستغلال التي تمس السيولة: انخفاض دوران المخزون تحت تأثير الوضع الاقتصادي الراهن الغير ملائم، ذمم زبائن غير قابلة للتحويل... الخ.⁽²⁾
- من أعلى الميزانية: هو عبارة عن الأموال الدائمة التي تزيد عن تمويل الأصول الثابتة الصافية (غير جارية).⁽³⁾

ويعبر عنها بالعلاقة: (أموال دائمة/أصول ثابتة صافية) < 1

وصافي رأس المال العامل = الأموال الدائمة - الأصول الثابتة الصافية (غير جارية).

من أسفل الميزانية: هو عبارة عن الجزء البطيء من الأصول المتداولة (جارية) غير الممول بالقروض قصيرة الأجل وإنما بفائض الأموال الدائمة.

ويعبر عنها بالعلاقة: (أصول متداولة/ديون قصيرة الأجل) < 1

وصافي رأس المال العامل = أصول متداولة (جارية) - قروض قصيرة الأجل

(1) Eugene, Brigham and ethres, **Financial Management Théory and Praticce**, Dryden Press, 1999, P94.

2- سعادة ليمين، استخدام التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية وترشيد قراراتها -دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة أجهزة القياس والمراقبة- العلمية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر، بابتنة، 2009، ص59.

3- منيرة كسرة، التحليل المالي والموازنات التقديرية كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة -دراسة حالة مؤسسة الريان للورق (2010-2012)-، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة 8ماي 1945، قالمة، 2011، ص ص 53-54.

وبصفة عامة هناك ثلاث حالات لرأس المال العامل وهي: (1)

- رأس المال العام الصافي موجب: يشير إلى المؤسسة متوازنة ماليا على المدى الطويل وحسب هذا المؤشر فإن المؤسسة تمكنت من تمويل احتياجاتها طويلة المدى باستخدام مواردها وحققت فائض مالي يمكن استخدامه في تمويل الاحتياجات المالية المتبقية؛
- رأس المال العامل الصافي معدوم: في هذه الحالة تغطي الأموال الدائمة الأصول الثابتة فقط أما الأصول المتداولة (الجارية) فتغطي عن طريق القروض القصيرة الأجل وتترجم هذه الحالة الوضعية الصعبة للمؤسسة؛
- رأس المال العامل الصافي سالب: في هذه الحال نجد أن المؤسسة تعجز عن تمويل استثماراتها وباقي الاحتياجات المالية باستخدام مواردها المالية الدائمة، وبالتالي فهي بحاجة إلى تقليص مستوى استثماراتها إلى الحد الذي يتوافق مع مواردها المالية الدائمة.

2- احتياجات رأس المال العامل: إن النشاط الاستغلالي للمؤسسة يتوجب توفير مجموعة من العناصر وهي المخزونات والمدنيون إضافة إلى العناصر الثابتة، وهذه العناصر تولد مصادر قصيرة الأجل متجددة وهي مجموعة الديون الممنوحة من الموردين، وهذه المصادر تمول جزء آخر مكمل وهو ما يدعى باحتياجات رأس المال العامل.

ويعبر عنه بالعلاقة: احتياجات رأس المال العامل = قيم الاستغلال + قيم جاهزة - مجموع الأصول المتداولة (جارية).

أو احتياجات رأس المال العامل = (الأصول المتداولة (جارية) - النقدية) - (ديون قصيرة الأجل (خصوم جارية) - سلفات مصرفية)

نعلم أن احتياجات الدورة تتمثل في تغطية المخزونات والمديونية بالديون قصيرة الأجل أي موارد الدورة، وإذا كان هناك فرق موجب يمثل حاجة المؤسسة إلى موارد أخرى تزيد مدتها عن دورة واحدة وهو ما يسمى باحتياجات رأس المال العامل أما القيم الجاهزة فهي لا تعتبر من احتياجات الدورة كذلك السلفات المصرفية فهي تمثل ديون سائلة مدتها قصيرة لذا لا تدخل ضمن موارد الدورة لأنها تقتصر غالبا في نهاية الدورة للتسوية. (2)

3- الخزينة الصافية: هي مجموعة الأموال الجاهزة التي توجد تحت تصرف المؤسسة لمدة دورة استغلالها أي مجموع الأموال السائلة التي تستطيع المؤسسة استخدامها فورا، وللخزينة الصافية أهمية كبيرة فهي تعبر عن وجود أو عدم وجود توازن مالي بالمؤسسة وتحسب عن طريق القيم الجاهزة كالآتي:

الخزينة = القيم الجاهزة - سلفات مصرفية

1- سعادة ليمين، مرجع سبق ذكره، ص ص 61-62.

2- منيرة كسرة، مرجع سبق ذكره، ص 55.

أو من خلال رأس المال العامل كآلي:

الخزينة = رأس المال العامل - الاحتياج في رأس المال العامل

- الخزينة موجبة: هذا دليل على التوازن المالي للمؤسسة وتطرح المؤسسة مشكلة الربحية أي فائض معطل وبالتالي عليها معالجة هذا الأمر إما بتعظيم قيم الاستغلال أو تمديد أجل الزبائن عن طريق تسهيل التسديد؛
- الخزينة سالبة: وهذا يعني أن المؤسسة لم تغطي احتياجاتها كلها وهي في حالة عجز، ولهذا يجب عليها أن تحصل حقوقها وأموالها من الزبائن أو تطلب قرض من البنك مما يتطلب تقديم معلومات عن وضعيتها المالية
- الخزينة تساوي الصفر: هي الحالة المثلى وغير دائمة ومن الصعب الوصول إليها خاصة في الأجل القصير جدا وهذا يعني أن المؤسسة محافظة على وضعيتها المالية.

ثانيا: النسب المالية

المعدلات المالية، المؤشرات الاقتصادية النوعية، أو النسب المحاسبية، هي مصطلحات مرادفة لمعنى واحد ألا وهو النسب المالية، استخدمت كأداة لتقييم أداء المؤسسة، وللحكم على مدى نجاحها في تحقيق الأهداف التي تم التخطيط لها.

1- تعريف نسب السيولة: لقد تعددت التعاريف الخاصة بالنسب المالية، إذ قيل في هذا المجال أن:

✓ "النسب تظهر على شكل علاقة تميز في لحظة معينة، هيكل، نشاط أو إمكانية مؤسسة أو فرع محدد، هي ذا مؤشر رقمي حيث أن البسط والمقام وضعا عموما بطريقة حيث أنه كلما ارتفعت النسبة، كلما دل ذلك على وضعية أكثر ملائمة"⁽¹⁾

✓ ويمكن أن تعرف أيضا: "النسب المحاسبية بأنها علاقة محسوبة بين متغيرين أحدهما يمثل البسط والآخر يمثل المقام، وللعلاقة دلالة ومعنى يتم استخلاصه واستكشافه بحيث يمكن للباحث الحكم بدلالتهما على موقف الشركة وعلى مدى سلامة ومقارنة مركزها المالي".

✓ في حين يعرفها البعض الآخر بأنها: "... دراسة العلاقة القائمة بين مفردات القوائم والتقارير المالية الختامية، ثم تفسير مدلول تلك العلاقة (النسبة) من خلال مقارنتها مع بعض النسب المعيارية (النمطية) المتعارف عليها بين المحللين الماليين، أو مقارنتها مع النسب السائدة في الصناعة أو التجارة التي تنتمي إليها الوحدة التي يقوم بتحليل قوائمها وتقاريرها المالية"⁽²⁾.

1- Giese François, **Comment Fournée une entreprise et initiation a l'analyse Financière**, Edition CLET Banque, Paris, 1983, P176.

2- لطرش سميرة، تقييم الأداء المالي للمنشأة مسجلة في البورصة - دراسة حالة مجمع الرياضة بسطيف خلال الفترة 1995-2000، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2002، ص125.

✓ كما يمكن تعريفها أيضا: "بأنها الطريقة التي تسمح لمسؤولي المؤسسات بتحديد الأهداف وفيما بعد مقارنة الانحرافات المحصل عليها بالنسب لهذه الأهداف، بهذه الصفة، طريقة النسب هي بصورة خاصة مساعد فعال لمراقبة التسيير".⁽¹⁾

مهما تعددت التعاريف والتسميات فإنها ستتنصب لا محال في مفهوم واحد ألا وهو مفهوم النسب المالية، هاته النسب التي اختلفت وتعددت تبعا لعدة معايير، كمعيار المعلومات المستخدمة في حساب النسب المالية، أو نوع القائمة المالية التي استخرجت منها النسب المالية، أو حتى لطبيعة النسب المالية في حد ذاتها لذلك سنحاول من خلال ما سيأتي عرض أنواع النسب المالية.

2- أنواع النسب المالية: هناك عدد كبير من النسب المالية التي تقيس وتشخص مشاكل المؤسسة وسنهتم هنا بالنسب الأكثر استعمالا لأغراض تحليل المركز المالي للمؤسسة:⁽²⁾

أ- نسب السيولة: تقيس قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها القصيرة الأجل اعتمادا على موجوداتها المتداولة؛

$$\text{نسبة سيولة الأصول} = \frac{\text{الأصول الجارية}}{\text{مجموع الأصول}}$$

تعتمد هذه النسبة في الغالب لتحديد حجم الأصول الجارية داخل المؤسسة في العادة إذا كانت النسبة أكبر من 50% فالمؤسسة التجارية وإذا كانت أقل من ذلك فالمؤسسة صناعية.

$$\text{نسبة السيولة العامة} = \frac{\text{الأصول الجارية}}{\text{الخصوم الجارية}}$$

تقيس مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها في الأجل القصير اعتمادا على أصولها الجارية وهي عدد المرات التي تغطي فيها الأصول الجارية الخصوم الجارية.

$$\text{نسبة السيولة المختصرة} = \frac{\text{الأصول الجارية-المخزون}}{\text{الخصوم الجارية}}$$

تدرس مدى تغطية الأصول الجارية للمؤسسة باستثناء المخزونات للخصوم الجارية

$$\text{نسبة السيولة الفورية} = \frac{\text{الخزينة}}{\text{الخصوم الجارية}}$$

تدرس مدى تغطية المؤسسة لخصومها الجارية اعتمادا على الخزينة.

1- Lavaud Robirt, Albaut Jacques, **ratios et Gestion de l'entreprise**, 3^{ème} édition, édition dunod, Paris, 1992, P2.
2- عبد الغفار حنفي، أساسيات التحليل المالي ودراسة الجدوى، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص 115-120.

ب- نسب النشاط (التشغيل): تقيس لنا هذه النسب كيفية تسيير المؤسسة لمجموع أصولها ذات درجات السيولة المختلفة مقارنة بدرجات استحقاق الخصوم المختلفة وسنهتم في هذا المجال بقياس سيولة المؤسسة أي التوازن المالي على المدى القصير إذ أن حساب وتحليل عناصر الاستغلال بالمؤسسة يسمح لنا بمعرفة سيولة مختلف العناصر المكونة للأصول المتداولة وديون قصيرة الأجل.

- نسب دوران المخزونات: تشير إلى أنه كلما كانت فترة التسديد والوفاء بالالتزامات أكبر من فترة التحصيل للحقوق يكون ذلك أفضل وأحسن بالنسبة للمؤسسة كما أنها تعتبر مورداً ويجب الاستفادة منه لتنشيط دورة الاستغلال.

$$\begin{aligned} \text{معدل دوران الأصول الجارية} &= \frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{مجموع الأصول الجارية}} \\ \text{معدل دوران الأصول الغير جارية} &= \frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{مجموع الأصول الغير جارية}} \end{aligned}$$

$$\text{معدل دوران الأصول} = \frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{مجموع الأصول}}$$

ت- نسب الهيكل التمويلي (نسب المديونية): تقيس مدى اعتماد المؤسسة في تمويل استثماراتها على مواردها المالية الذاتية وعلى اعتبار دوماً أن الأموال الخاصة لا تكفي عادة لتمويل الاستثمارات مما يجعل المؤسسة تضطر إلى اللجوء إلى الموارد الأجنبية المتمثلة في الديون.

$$\text{نسبة السيولة الآجلة} = \frac{\text{الخصوم الجارية والغير جارية}}{\text{الأموال الدائمة}}$$

تعتبر هذه النسبة أساسية يفحصها البنك أثناء قيامه بمنح قروض للمؤسسة ويفضل البنك عادة أن تكون هذه النسبة صغيرة لأنه كلما انخفضت كلما زادت حماية البنك من خطر عدم التسديد.

$$\text{نسبة الاستقلالية المالية} = \frac{\text{رؤوس الأموال الخاصة}}{\text{مجموع الخصوم}}$$

تبين هذه النسبة وزن الديون داخل الهيكل المالي للمؤسسة فهي تعبر عن مدى المخاطر المالية التي قد تمس طرفي النسبة لأصحاب المؤسسة ودائيتها، حيث كلما انخفضت هذه النسبة زادت احتمالات عدم الوفاء أو خدمة الدين وبالتالي زيادة مخاطر الدائنين وتزيد معها مخاطر المستثمرين.

$$\text{نسبة الوفاء العامة (قابلية التسديد)} = \frac{\text{الخصوم الجارية + الخصوم الغير جارية}}{\text{مجموع الأصول}}$$

تبين هذه النسبة مدى اعتماد المؤسسة على تمويل أصولها اعتمادا على أموالها الخارجية فهي مؤشر على قدرة المؤسسة لاستيعاب تراجع الأصول الناتج عن الخسارة دون أن تعرض حقوق الدائنين للخطر، وتشير إلى أنه كلما كانت هذه النسبة منخفضة كلما انخفضت مخاطر السيولة

$$\text{نسبة التمويل الدائم} = \frac{\text{الأموال الدائمة}}{\text{الأصول الغير جارية}}$$

تبين هذه النسبة مدى اعتماد المؤسسة في تغطية أصولها الغير الجارية على أموالها الدائمة وبالتالي هي ترجمة لصافي رأس المال العامل وبالتالي المؤسسة تحقق هامش أمان.

$$\text{نسبة التمويل الخاص} = \frac{\text{رؤوس الأموال الخاصة}}{\text{الأصول الغير جارية}}$$

تبين هذه النسبة نسبة الخصوم الغير جارية التي تحتاجها المؤسسة لتوفير الحد الأدنى لرأس المال العامل.

أ- نسبة الربحية (المردودية): تقيس كفاءة إدارة المؤسسة في تحقيق الربح على المبيعات والأصول وحقوق المالكين أي أصحاب المؤسسة بمعنى آخر توليد الأرباح الناتج عن الكفاءة في استخدام كل من الأصول والتحكم في التكاليف وكذا استخدام الأموال بطريقة مثلى.

$$\text{المردودية التجارية} = \frac{\text{نتيجة فائض الاستغلال}}{\text{رقم الأعمال}}$$

تقيس هذه النسبة كفاءة مسيري المؤسسة في إدارة كلا من رقم الأعمال والأعباء الكلية وكلما كانت هذه النسبة كبيرة كان ذلك فضل للمؤسسة وتحسب وفقا للعلاقة المذكورة أعلاه.

$$\text{المردودية المالية} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{رؤوس الأموال الخاصة}}$$

تقيس هذه النسبة النتيجة المحصل عليها جراء استخدام أموال المساهمين أي ما تقدمه أموال أصحاب المؤسسة من نتيجة صافية ونشير إلى أنه كلما زادت هذه النسبة كان أفضل وانعكس هذا على سعر أسهمها في البورصة وهي تدل على كفاءة المؤسسة في إدارة جانبي أصول وخصوم المؤسسة

$$\text{المردودية الاقتصادية} = \frac{\text{نتيجة فائض الاستغلال}}{\text{مجموع الأصول}}$$

تشير هذه النسبة إلى النتيجة المحصل عليها جراء الاستثمار في أصول المؤسسة كما تعكس هذه النسبة الكفاءة التفاعلية للمؤسسة وتساعد على قرارات الاقتراض وذلك مقارنة بمعدل العائد الناتج مع معدل تكلفة الأموال.

المطلب الثالث: ماهية الموازنات التقديرية

يهدف هذا المطلب إلى مناقشة الموازنات التقديرية وتطورها التاريخي، وأهدافها التي تستند إليها لإعطاء صور وافية عن دورها في التخطيط والرقابة.

أولاً: مفهوم الموازنات التقديرية: من بين التعاريف العديدة للموازنات التقديرية نذكر:

✓ تعرف أنها: "إعداد تقديرات مدققة معبر عنها بالقيمة انطلاقاً من برنامج نشاط بالحجم، سوف تستعمل لاحقاً كعناصر مرجعية لتقديم الإنجازات"؛⁽¹⁾

✓ كما تعتبر الموازنة بأنها: "خطة تفصيلية محددة مقدماً للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشداً لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المؤسسة"؛⁽²⁾

✓ ويعرفها جون ماير بأنها: "ترتكز على تقديرات تحددها ظروف داخلية وخارجية للمؤسسة وانطلاقاً من هذه التقديرات تتلقى مسؤولي المؤسسة بعد الموافقة تخصصات (برنامج ووسائل) لمدة محددة في صورة كمية ويتم القيام بتقارب دورياً بين هذه الموازنات التقديرية والإنجازات لإبراز الفوارق المنجزة عنها شرح واستغلال هذه الفوارق يشكّلان الرقابة"؛⁽³⁾

وتعرف أيضاً: "مخطط مفصل، وضع لفترة زمنية قادمة محددة، مترجم إلى معطيات كمية، ويتعلق بأوجه مختلفة من نشاط المؤسسات (سواء الدولة، أو المؤسسات الاقتصادية، أو الأسرة، أو الشخص، ...)، يوزع هذا المخطط على جميع المسؤولين حتى يكون مرشداً لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامه كأساس لتقييم الأداء"؛⁽⁴⁾

من التعاريف السابقة للموازنات التقديرية نستنتج ما يأتي:

✓ الموازنات التقديرية خطة مستقبلية شاملة لكل أنشطة المؤسسة معبر عنها نقدياً أو عينياً؛

✓ تعبر عن قيم مالية لفترة زمنية محددة؛

✓ مراعاة ملائمة الموارد المتاحة مع الأهداف المسطرة المراد تحقيقها؛

✓ متابعة تنفيذ الخطة التي تم برمجتها ووصفها للقيام بالتصحيحات أو التعديلات الملائمة في الوقت المناسب؛

ثانياً: التطور التاريخي للموازنات التقديرية: يعتبر أسلوب الرقابة عن طريق إعداد الموازنات التقديرية أو

التخطيطية من أقدم الأساليب المستخدمة للرقابة وتعتبر المحاسبة الحكومية من خلال الدراسات الحكومية العامة الأساس التاريخي الذي انطلقت منه فكرة الموازنات التقديرية.⁽⁵⁾

1- Jacques de Giverny et Jean- Claud Guéries, **Gestion prévisionnelle à court terme, prévision et contrôle Budgétaire**, édition Delmas et Cie, France, 1979,P05.

2- أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، 2005، ص206.

3- Jean Meyer, **Gestion Budgétaire**, 9ème édition, édition Dunod, 1984, P18.

4- Abdellatif Khemakhem, **La dynamique du contrôle de Gestion**, édition Dunod, Paris, 1976, P63.

5- Geert H. Hofsted, **contrôle Budgétaire, Les Règles du jeu**, édition homme et technique, France, 1977, P19.

ويعتبر المفكر DEGAZEUX أول من استخدم لفض الموازنات التقديرية، حيث أدرج في سنة 1925م في كتابة فصل عنها ووصفها بأنها عبارة عن جدول احتياجات وموارد.⁽¹⁾

اتخذت وظيفة مراقبة التسيير الموازنات التقديرية كأداة بسبب استعمال الدولة لهذا النظام. بعد الأزمة الاقتصادية لسنة 1929م وظاهرة التضخم أعطت الولايات المتحدة اهتماما خاصا لهذا الأسلوب في عشرينيات القرن العشرين ثم انتشر تطبيقه في أوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وخاصة فرنسا مع بداية الخمسينيات والجدول الآتي يوضح باختصار أهم المراحل التاريخية التي مر بها تطور الموازنات التقديرية وانتشارها كنظام.

الجدول رقم (1-3): التطور التاريخي للموازنات التقديرية

محاور التطور	ميولات السنوات 80/70	ميولات السنوات 90/80
المال	— أداة تقدير، أهداف غير محددة وعدم تحديد مستويات المسؤولية.	— أداة إستراتيجية، أهداف واضحة ومسؤوليات محددة؛
الإجراء	— قلة التساهمية وكثرة المركزية	— أكثر لا مركزية وأكثر تساهمية وذات أنشطة متبادلة
الآلية	— استبدال أقطاب الماضي (Extrapolation)، تحليل السلاسل الزمنية؛ — إعادة التمرکز على الأداء الماضي والحاضر للمؤسسة؛	— منفتحة على الاقتصاد والأسواق؛ — موجهة نحو المستقبل
السيرورة الفعلية	— عمل ثقيل ومعقد لتصور واحد تعدد وظيفة التخطيط بسرعة؛ — دورة تثير النفر، تنسى بسرعة وينظر إليها بسوء؛ — إهمال العناصر النوعية؛	— عملا لا مركزي وأبسط يؤدي إلى عدة تصورات يعدها مسئول كل تركيبة من الخطة؛ — دورة تتسم بالتعامل المتبادل وإعلان موردي المعلومات الأولية؛ — أهمية البعد النوعي؛

Source : Claud Alazard, Sabine sépari, **Contrôle de Gestion**, 5^{ème} édition, édition Dunod, 2001, P282-283.

ومن خلال الجدول أعلاه يمكن أن نلخص المراحل التي مر بها أسلوب الموازنات التقديرية كأداة من أدوات مراقبة التسيير في أربعة مراحل:⁽²⁾

المرحلة الأولى: الموازنات التقديرية عبارة عن تجمع الموارد المطلوبة لتنفيذ خطة معينة؛
المرحلة الثانية: أصبحت الموازنات التقديرية في هذه المرحلة ذات طابع زمني للبرنامج الخاص بتجميع الموارد المطلوبة؛

1- أحمد نور، المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات، مؤسسة شباب الجامعة، 1985، ص61.
2- مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر، إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2002، ص144.

المرحلة الثالثة: وهناك تطورت وظيفة الموازنات التقديرية لتشمل الجانب الرقابي بتنسيق مع استخدام أنظمة التكاليف المعيارية؛

المرحلة الرابعة: خلال هذه المرحلة توسعت وظائف الموازنات التقديرية لتتضمن التخطيط والرقابة وتنسيق وتقييم الأداء.

ثالثاً: أهداف الموازنات التقديرية: تعد الموازنة التقديرية أداة مستخدمة في التعبير عن الأهداف والسياسات التي تم وضعها سواء للمؤسسة ككل أو للإدارات والأقسام فيها كلاً على حدى للتوصل إلى الأهداف والخطط التي وضعتها المؤسسة وذلك من خلال: (1)

1- التخطيط: يقصد به رسم الأهداف التي ترغب الإدارة في تحقيقها وتحديد البدائل الممكنة لبلوغ هذه الأهداف، وتساند الموازنات التقديرية للإدارة في هذه العملية من خلال تنفيذ ثلاث خطوات رئيسية.

– تحديد الأهداف الرئيسية ثم الفرعية؛

– تحديد الفرضيات الرئيسية التي على أساسها يتم وضع الخطط والمتضمنة للبيئة الاقتصادية العامة، مدى إقبال على منتجات المؤسسة وظروف أسواق عوامل الإنتاج، قوة المركز المالي للمؤسسة وسياسات الاستثمار؛

– وضع البرنامج الزمني للتنفيذ.

2- التنسيق: هو العملية التي بواسطتها يتم ربط الخطط مع بعضها البعض، وعن طريقه يتم توحيد جهود الإدارات والأقسام في المؤسسة نحو تحقيق الأهداف المسطرة، وهو يعتمد بدرجة كبيرة على وجود وسائل اتصال فعالة.

3- الرقابة: هي الدور الفعال الذي تلعبه الموازنة التقديرية ومن دونها تصبح مجرد تقديرات لا جدوى منها وذلك من خلال:

✓ متابعة تنفيذ الأنشطة؛

✓ مقارنة النتائج الفعلية مع المخططة؛

✓ تحديد الانحرافات وتوجيه نظر المسؤولين إليها.

1- الطيب سايح، نظام الموازنات التقديرية في التسيير الاستشفائي (دراسة حالة مستشفى حي البير قسنطينة)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، غير منشورة، تسيير المؤسسات، جامعة منتوري، قسنطينة، 2006، ص 10-11.

المطلب الرابع: أنواع الموازنات التقديرية

توجد في المؤسسة عدة أنواع مختلفة من الموازنات؛ ومن أهم التقسيمات الواردة في هذا الشأن وأكثرها شيوعاً، نذكر ما يأتي:

أولاً: التقسيم من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها: تنقسم الموازنات من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها إلى ما يأتي: (1)

1- الموازنات قصيرة الأجل: عادة تغطي فترة زمنية واحدة أي أنها تختص بتغطية الأعمال التي ترغب المؤسسة في تحقيقها على المدى القصير، كما يتم تقسيم الموازنات قصيرة الأجل عادة على مدار الفترة الزمنية التي تغطيها، فالموازنات السنوية مثلاً يتم تقسيمها إلى موازنات ربع سنوية أو شهرية أو حتى أسبوعية، إذا اقتضت الضرورة ذلك.

2- الموازنات طويلة الأجل: تغطي عادة فترة زمنية تزيد عن فترة محاسبية واحدة، أي أنه يتم إعدادها لعدة سنوات في المستقبل عادة ما تتراوح بين خمسة أو عشرة سنوات، ويكون الهدف منها أساساً تخطيطي، وليس رقابي حيث تهدف على التنسيق بين الأهداف والإمكانات في المستقبل على ضوء الأهداف والإمكانات في الحاضر، وعلى أساس الخبرة المكتسبة في الماضي، كما يمكن تقسيم الموازنات الطويلة الأجل إلى موازنات سنوية بحيث تصبح الموازنات قصيرة الأجل جزءاً من الموازنات طويلة الأجل.

3- الموازنات المستمرة أو المتحركة: يمكن بناء هيكل للموازنات التقديرية بنوعها السابقين إما على أساس مستمر أو على أساس نهائي، فالموازنة السنوية قصيرة الأجل على أساس مستمر يعني أنها تغطي سنة بصفة مستمرة مما يقتضي الامتداد بتاريخ نهاية الموازنة في المستقبل بما يعادل الزمن الذي تم إنجازها فيه.

ويؤدي استمرار الموازنة إلى ضرورة الاستمرار في التخطيط وتعديل التقديرات الخاصة به على ضوء الخبرات التي يتم اكتسابها، وبالتالي تزداد فعالية الموازنة كأداة للتخطيط والتنسيق والرقابة.

كما يمكن أن تكون الموازنة طويلة الأجل مستمرة أيضاً وذلك عن طريق الامتداد بها في المستقبل بالطريقة نفسها، فكلما انقضت سنة امتد مداها إلى سنة أخرى، أما الموازنات التي تعد على أساس نهائي فهي تغطي فترة زمنية محددة تنقضي بانقضائها وتحل محلها موازنة أخرى للمدة نفسها.

ولا شك أن الموازنة المستمرة تعتبر أفضل بكثير من الموازنات النهائية لأغراض التخطيط والرقابة من غير أنها تتطلب نفقات كثيرة في إعدادها نظراً لضرورة الاستمرار في عملية التخطيط، باعتبار أن الفائدة التي تعود منها لا تكفي في كثير من الأحيان لتبرير ما يتطلبه إعدادها من نفقات زائدة تتحملها المؤسسة

1- عبد الرحمان الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية - المعايير - التقييم - التصحيح، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص132.

ثانياً: التقسيم من حيث موضوع المعاملات التي تغطيها: يمكن تقسيم المعاملات الاقتصادية من حيث موضوعاتها إلى معاملات متعلقة بالسلع والخدمات في صورتها العينية، ومعاملات متعلقة بالحقوق والالتزامات المالية، والمعاملات المتعلقة بالنقدية وعلى هذا الأساس يمكننا التمييز بين ثلاثة أنواع من الموازنات هي: (1)

1- الموازنات المعبر عنها على أساس نقدي: وهي برنامج المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية قادمة، وهذا النوع هو الأكثر شيوعاً واستعمالاً نظراً لاعتماده على المعلومات المستقاة من المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية إضافة إلى أنه لا يمكن الجمع بين الموازنات المختلفة، وهذا راجع إلى اختلاف أساس القياس في كل منها، ولتحقيق ذلك نستعمل التعبير النقدي لأنه يمثل القاسم المشترك بين هذه الموازنات.

2- الموازنات المعبر عنها على أساس عيني: تصاغ الموازنة العينية على أساس وحدات القياس العينية، كأن يتم قياس الإنتاج بوحدة المنتج أو قياس الطاقة بساعات العمل للآلة أو العامل كما يمكن أن تكون الموازنة العينية قصيرة أو طويلة الأجل، مستمرة أو نهائية يطبق هذا النوع في المؤسسات الصناعية

ثالثاً: التقسيم من حيث درجة التفاصيل التي تشتمل عليها: حسب هذا المعيار تنقسم الموازنات إلى قسمين هما: (2)

1- موازنات المسؤولية: تتكون المؤسسة من عدة أقسام ووحدات يوجد على كل رأس منها مسؤول يكون ملزماً بتنفيذ موازنة قسمه، التي تتضمن الأعمال المراد تنفيذها خلال فترة الموازنة. فموازنة المسؤولية هي أداة فعالة للرقابة لأنها تزودنا بالمعلومات المفصلة التي يتم بواسطتها تقييم أداء المسؤول الذي هو على رأس ذلك القسم والإجراءات المصححة الواجب القيام بها.

2- موازنة البرامج: يتمثل في نشاط معين أو عملية محددة تنوي المؤسسة القيام بها كإجراء جديد ويكمن دور موازنة البرنامج في إضفاء أهمية خاصة إلى عملية التنبؤ لترداد أهمية موازنة البرنامج عندما تواجه المؤسسة مشاكل اختيار المشاريع، فهي تزود الإدارة بالمعلومات عن الآثار والنتائج الاقتصادية والمالية الناجمة عن اختيارها لكل مشروع أي أنها تساعد على اتخاذ القرار.

رابعاً: التقسيم من حيث الثبات والمرونة: تستعمل المؤسسة طرق مختلفة من التنبؤ لإعداد خططها لكل منها كانت الطريقة المستعملة في ذلك فإنها لا تخلو من هامش عدم التأكد كالتغيرات الاقتصادية ظهور منتجات منافسة والتغيرات في استهلاك المنافسين ولهذا لا بد أن تعتمد الخطط على عدة فرضيات وهذا من أجل تفادي أخطار عدم التأكد إلى حد كبير، وفي هذا المجال تنقسم الموازنات إلى نوعين هما: (3)

1- عبد الحى مرعي، المحاسبة الإدارية، مفاهيم اتخاذ القرارات - تخطيط - رقابة - تقييم الأداء، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، 1997، ص 203.

2- فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة لتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 11.

3- جميل احمد توفيق، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 11.

- 1- الموازنات الثابتة: تستخدم عادة في المجال الحكومي حيث يتم تحديد مبلغ معين لكل وزارة أو مصلحة كما قد يستخدم في بعض الأحيان في الميدان التجاري بالنسبة لبعض النواحي المعينة كالإعلان والأبحاث، أو تستعمل في المؤسسة التي تنشط في محيط يستطيع أن يتنبأ بحجم نشاط الفترة القادمة، كما يتميز هذا النوع من الموازنات بالجمود.
- 2- الموازنات المرنة والمتغيرة: يعتبر هذا النوع من الموازنات أداة فعالة لتقييم الأداء، فالموازنات المرنة تعد على أساس تعدد الأسعار، بينما الموازنات المتغيرة تعد على أساس عدة مستويات من النشاط لهذا يجب أن تزود خطط المؤسسة بقدر من المرونة تسمح لها بمواجهة ما قد يطرأ من ظروف لم يكن لها وجود عند وضع الخطة.

خامساً: التقسيم من حيث العمليات التي تشملها: من حيث المقياس تنقسم الموازنات إلى ما يلي:⁽¹⁾

- 1- موازنة التشغيل: تغطي هذه الموازنة النشاطات العادية للمؤسسة من موازنات للمبيعات، مصاريف البيع والتوزيع، المواد الأولية والمخزون، الأجور والمصاريف وتعد موازنة التشغيل إما على المدى قصير أو على المدى الطويل أو كلاهما، كما يمكن إعدادها على أساس مستمر أو على أساس نهائي.
- 2- موازنة رأسمالية: تعرف كذلك بالموازنات الاستثمارية وهي تختص برسم سياسة الوحدة الاستثمارية لكل من المدى القصير والمدى البعيد ووضع برنامج الاستثمار وتخطيط كيفية تمويله والرقابة على تنفيذه بالخطة الموضوعية، وموازنة الموارد والاستخدامات الرأسمالية والموازنة النقدية الخاصة بتنفيذ برنامج الاستثمار وعادة ما تكون الموازنة الاستثمارية طويلة الأجل، ثم يتم تقسيمها على موازنات سنوية لأغراض متابعة عملية التنفيذ والرقابة عليها، كما يمكن أن تكون الموازنات الاستثمارية مستمرة و نهائية.
- 3- موازنة مالية (موازنة الخزينة): تتعلق بقرارات السيولة والربحية في المؤسسة، وهي تضم الموازنة النقدية وموازنة كشف الدخل والوضع المالي وموازنة صافي رأسمال العامل.

1- نجيب ساموون ومحمد الغزوي، المحاسبة الإدارية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، ص ص 144-145.

الخلاصة:

عملت التطورات المهمة في وظائف المؤسسة الاقتصادية على خلق العديد من الاهتمامات لدى المسيرين والاقتصاديين، فقد ساهمت الإدارة المالية على توفير عدة موارد مالية مناسبة للاستخدامات الحالية والعاجلة.

فأخذت الرقابة المالية اهتماما خاصا، من خلال كل ما توفره من مردودية مالية للتحكم في مصادر واستخدامات المؤسسة وذلك باستخدام أدوات التحليل المالي التي تشمل التحليل الأفقي الذي يسمح بدراسة تطور كل عنصر من عناصر المركز المالي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، كما قد يتم استخدام التحليل العمودي أو ما يعرف بتحليل باستخدام النسب المالية، هاته الأخيرة التي تسمح بإيجاد العلاقة بين متغيرين في لحظة زمنية معينة، كما تعتبر الموازنات التقديرية ذات أهمية بالغة كأداة رقابية قائمة على أسس علمية ومهنية تدعم فعالية استعمالها للوصول بأداء المؤسسة إلى أعلى مستويات الإنجاز المستهدفة.

الفصل الثاني :

علاقة أدوات

الرقابة المالية بتقييم

الأداء المالي



تمهيد:

لقد حظي موضوع تقييم الأداء للمؤسسة في السنوات الأخيرة باهتمام بالغ من قبل الباحثين فقد اتسعت مجالات استخدامه حيث أصبح أحد أهم العمليات الإدارية والإستراتيجية حيث لا يكتمل أي عمل بدون تقييم الأداء للتأكد من تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة ونتائج الخطط والقرارات المختلفة التي يتخذها مسيرو المؤسسة ولمعالجة الانحرافات والاختلافات التي قد تنشأ أثناء سيرورة العمل.

كما يعد تقييم الأداء المالي قياس للفعالية المالية للمؤسسة، واتخاذ القرار الأنسب وفقاً لما أتيح لها من إمكانيات، وفرص لتصحيح نقائصها وتعديل انحرافاتهما من أجل البقاء والاستمرار.

وسوف نقدم في الفصل الثاني علاقة أدوات الرقابة المالية بتقييم الأداء المالي وقسمنا هذا الفصل إلى الأجزاء الرئيسية الآتية:

المبحث الأول: مفاهيم حول تقييم الأداء لمؤسسة اقتصادية.

المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي والعوامل المؤثرة عليه.

المبحث الثالث: تقييم الأداء كأداة للرقابة المالية.

المبحث الأول: مفاهيم حول تقييم الأداء لمؤسسة اقتصادية:

يتطلب كل نشاط في هذا الوجود الوقوف في لحظة من أجل التقييم، قصد التعرف على النقائص أو الأخطاء المرتكبة وبالتالي اتخاذ القرارات، والقيام بالإجراءات التي من شأنها التقليل من الانحرافات أو حتى القضاء عليها، ومن ثم زيادة فعالية هذا النشاط وكفاءته.

المطلب الأول: ماهية تقييم الأداء:

إن التقييم ليس هدفا في حد ذاته وإنما هو وسيلة لتحقيق هدف معين، ألا وهو قياس ما تم تحقيقه من نتائج مقارنة بالأهداف المسطرة باستخدام أدوات معينة، لذلك سنحاول تعريف تقييم الأداء، وأهميته والوظائف الأساسية له.

أولاً: تعريف تقييم الأداء

قبل التطرق إلى تعريف تقييم الأداء لابد من التعرف على مفهوم الأداء وقياس الأداء.

"إن الأداء هو محاولة تحقيق المؤسسة لأهداف منتظرة مع تخفيض الموارد المستخدمة لتحقيق تلك الأهداف"⁽¹⁾.

"عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة ، أو بمعنى القيام بعمل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة"⁽²⁾.

أما عملية قياس الأداء فهي من البديهي أن تسبق مرحلة تقييم في المؤسسة، ذلك أن عملية قياس الأداء هي عملية التقييم الجبري لشيء ووضعه وضعية رقم أو عدد أو مبلغ أو نسبة مئوية مصحوبة بوحدة القياس كالطول ... إلخ. وبذلك تكون النتيجة صماء ومن غير تعليق لا تتضمن معنى الشيء المراد تقييمه.⁽³⁾

وينظر إلى عملية تقييم أداء المؤسسة على أنها: "معرفة مدى تحقيق الأهداف المرسومة للمؤسسة وكيفية استخدام الموارد وحساب المنافع والتكاليف وأثار ذلك على المؤسسة نفسها"⁽⁴⁾.

يعرف التقييم على أنه: "مرحلة من مراحل العملية الإدارية نحاول فيها مقارنة الأداء الفعلي باستخدام مؤشرات محددة، وذلك من أجل الوقوف على النقص في الأداء وبالتالي اتخاذ القرارات اللازمة والمناسبة لتصحيح هذا القصور وغالبا ما تستخدم المقارنة بين ما هو قائم أو محقق فعلا، وبين ما هو مستهدف خلال فترة زمنية غالبا ما تكون سنة"⁽⁵⁾.

1- Claude Alazard, *Contrôle de Gestion*, 4^{ème} éditin, France, 1992, P11.

2- كرابة عبد الحكيم، الإدارة والتحليل المالي، ط2، دار اصحافة للنشر، مصر، 2006، ص79.

3- عدنان تايه النعيمي، مرجع سبق ذكره، ص55.

4- عقيل جاسم عبد الله، مدخل في تقييم المشروعات، ط1، دار جاسم للنشر، الأردن، 1999، ص76.

5- Hold Bierman, *Stratégie et Gestion Financiere*, économique, Paris, 1989, P29.

"تقييم الأداء عبارة عن دراسة اقتصاديات برامج التشغيل، وأثرها على كيفية الانتفاع بعوامل الإنتاج في مستويات التشغيل المختلفة، توصل إلى محاسبة المسؤولين عن الوحدة الاقتصادية بغرض العلاج لملاقة القصور في الأداء".⁽¹⁾

أو هو عبارة عن: "قياس الأداء الفعلي ومقارنة النتائج المطلوب تحقيقها أو الممكن الوصول إليها حتى تكون صورة حية لما حدث ويحدث فعلاً ومعنى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط المسموعة بما يكفل اتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء".⁽²⁾

وعليه يمكن القول أن تقييم الأداء هو العملية التي يمكن من خلالها الحكم على كفاءة وفعالية مختلف أنشطة المؤسسة في تحقيق الأهداف المسطرة، من خلال المقارنة بين ما تم تقديره وما تحقق فعلاً، باستخدام أدوات معينة في التحليل.

ثانياً: أهمية تقييم الأداء

تكمن أهمية تقييم الأداء في المؤسسة فيما يأتي:⁽³⁾

- ✓ تساعد على توجيه الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة للإشراف؛
- ✓ تقوم على ترشيد الطاقة البشرية للمؤسسة في المستقبل، حيث يتم إبراز العناصر الناجحة وتنميتها، وكذلك إبراز العناصر غير المنتجة التي يتطلب الأمر الاستغناء عنها؛
- ✓ مساعدة مدراء الأقسام على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف ومن خلال توجيه نشاطاتها نحو المجالات التي تخضع للقياس والحكم؛
- ✓ المساعدة على وجود نوع من الإقناع الوظيفي بتعرف المدير لكيفية أداء العمل الذي سيولى مهامه مقدماً، وكذلك توفير الأساس السليم لإقامة نظام سليم وفعال للحوافز، كما أنها تساعد على تحديد المدى الذي يتحقق عنده تحمل المسؤوليات؛
- ✓ تمدنا مؤشرات تقييم الأداء بالأساس الذي يتم بمقتضاه إجراء مقارنات بين القطاعات المختلفة داخل المؤسسة، وكذلك بين المؤسسة، وكذلك بين مؤسسات الأعمال وبعضها البعض؛
- ✓ تساعد مؤشرات تقييم الأداء المستويات الإدارية التعرف على أسباب الانحرافات التي تم اكتشافها حتى يمكن اتخاذ الإجراءات اللازمة لتلافيها.

1- زينب حوري، تقييم الأداء في المشروعات الصناعية، حالة تطبيقية عن المقابلة العمومية لصناعة المواد والأثاث لولاية قسنطينة خلال الفترة 1980-1984، رسالة ماجستير غير مشورة قسم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 1989، ص16.

2- شريفة خصاص، تقييم الأداء في المنظومة المصرفية، رسالة ماجستير غير مشورة، قسم علوم التسيير، جامع باجي مختار عنابة 2009 ص9.

3- منصور حامد محمود، سناء عطية فراح، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، جامعة القاهرة التعليم المفتوح، مصر، 1994، ص06.

ولزيادة فعالية تقييم الأداء ودعمه ينبغي أن تكون عملية التقييم مستمرة، وذلك عن طريق تقسيم خطوات العمل في ضوء الأهداف الرئيسية. ووضع النماذج الخاصة للتقييم في كل خطوة، على أن يتم التقييم النهائي بعد الانتهاء من العمل ويتميز أسلوب التقييم المستمر في التعرف على الصعوبات والمشاكل في كل مرحلة من المراحل المختلفة.

ثالثاً: الوظائف الأساسية لعملية تقييم الأداء

عملية تقييم الأداء عبارة عن متابعة مدى تحقيق المؤسسة للخطط التي رسمتها ويمكن تلخيص أهمية تقييم الأداء في الوظائف الآتية:⁽¹⁾

✓ متابعة تنفيذ الأهداف الاقتصادية للمؤسسة، وذلك بالتعرف على مدى تحقيقها للأهداف المسطرة مسبقاً اعتماداً على البيانات والإحصائيات التي توفرها مختلف أقسام المؤسسة، لذلك يجب على المديرين تحديد الأهداف مسبقاً وبدقة ووضوح؛

✓ الرقابة على كفاءة الأداء للتأكد من قيام المؤسسة بممارسة نشاطها وتنفيذ خططها بأعلى درجة من الكفاءة الممكنة، وذلك بتشخيص الانحرافات وأسبابها والعمل على تفاديها في المستقبل؛

✓ تحديد الجهات والمراكز الإدارية المسؤولة عن حصول الانحرافات التي تحدث؛

✓ البحث عن الحلول والوسائل المناسبة لمعالجة الانحرافات مع ضرورة اختيار البديل الأفضل في عملية القياس والتقييم، والتمييز بين أهمية نشاط وآخر وبهذا يتم التوصل إلى درجة التقييم الشامل للمؤسسة.

المطلب الثاني: أنواع وطرق تقييم الأداء

تعتبر عملية تقييم الأداء عملية شاملة لمختلف الأنشطة الموجودة داخل المؤسسة وفي ضوء ذلك يمكن تحديد الأنواع الآتية من تقييم الأداء:⁽²⁾

أولاً: أنواع تقييم الأداء:

1- تقييم الأداء المخطط: ويقصد به تقييم أداء المؤسسة في مدى تحقيقها للأهداف المخططة وذلك عن طريق مقارنة المؤشرات الواردة بالمخطط والسياسات الموضوعية مع المؤشرات الفعلية وهذا وفق فترات زمنية دورية، بهدف إظهار مدى التطور الحاصل في الأداء الفعلي لأنشطة المؤسسة وإيضاح الانحرافات والأخطاء التي تحدث في عملية التنفيذ مع تفسير الأسباب والمعالجات اللازمة لها.

1- عبد المحسن توفيق، تقييم الأداء، دار النهضة العربية مصر، 1998، ص 20.

2- مجيد الكربي، تقييم الأداء باستخدام النسب المالية، ط 1، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، ص 43-44

- 2- تقييم الأداء الفعلي: ويقصد به تقييم كافة الموارد المتاحة المادية منها والبشرية وهذا بمقارنة الأرقام الفعلية ببعضها البعض لأجل التعرف على الاختلافات التي تحدث وقياس درجة ومستوى الأداء في توظيف هذه الموارد في العملية الإنتاجية، وهذا يتطلب تحليل المؤشرات الفعلية للسنة المالية المعنية ودراسة تطورها عبر فترات محددة خلال السنة.
- 3- تقييم الأداء المعياري (القياسي): ويقصد به مقارنة النتائج الفعلية مع القيم المعيارية ويأخذ هذا نوعين من المقارنة، حيث يمكن أن يتم عن طريق مقارنة النتائج التي حققتها المؤسسة لمختلف نشاطاتها كالإنتاج، المبيعات، الأرباح والقيمة المضافة مع نتائج معيارية كانت قد وضعت لتكون مقياساً للحكم فيما إذا كانت النتائج الفعلية مرضية أم لا، حيث توضع الأرقام المعيارية على اعتبار مجموعة من الشروط منها الإمكانيات والقدرات الإنتاجية للمؤسسة، أو عن طريق مقارنة النسب والمعدلات الفعلية مع النسب والمعدلات المعيارية.
- 4- تقييم الأداء العام (الشامل): حيث يتطرق هذا النوع من التقييم إلى كل جوانب النشاط في المؤسسة باستخدام جميع المؤشرات المخططة والفعلية والمعيارية في عملية القياس والتقييم، والتمييز بين أهمية نشاط وآخر وبهذا يتم التوصل إلى درجة التقييم الشامل للمؤسسة.

ثانياً: طرق تقييم الأداء: (1)

يقصد بطريقة تقييم الأداء التي يستخدمها المقيم في عملية تقدير كفاءة العاملين والكيفية التي يتم بها تقييم أدائهم. وغالبا ما تتفاوت الطرق التي يمكن استخدامها لهذا الغرض ولكن اختيار طريقة أو أخرى يعتمد على مجموعة من الاعتبارات أهمها:

- ✓ الموضوعية؛
- ✓ سهولة الاستخدام؛
- ✓ السرعة في الأداء؛
- ✓ القدرة على إظهار مواطن القوة والضعف في العاملين الذين تشملهم عملية التقييم.

وتشمل الطرق المتعارف عليها لتقييم الأداء ما يأتي:

1- الطرق التقليدية:

- ✓ طريقة التقييم ببحث الصفات والخصائص؛
- ✓ طريقة الترتيب؛
- ✓ طريقة المقارنة الثنائية؛
- ✓ طريقة التوزيع الإجمالي.

1- عمرو حامد، تقييم المؤسسي في الوحدات الحكومية؛ الأكاديمية العربية والتكنولوجية، جمهورية مصر العربية، 2007، ص ص 124-125

2- الطرق الحديثة:

- ✓ طريقة الاختيار الإلزامي؛
- ✓ طريقة الأحداث الجوهرية؛
- ✓ قوائم المراجعة؛
- ✓ طريقة الإدارة بالأهداف والنتائج.

المطلب الثالث: مجالات وكيفية تقييم الأداء:

تتطلب عملية تقييم الأداء ضرورة وجود رقابة تختص بمتابعة التنفيذ الفعلي وتسجيل النتائج ومدى دقة البيانات المسجلة، إذ تعتمد نتائج التقييم في موضوعيتها على مجالات وكيفية تقييم أداء المؤسسة.

أولاً: مجالات تقييم الأداء:

نوجد ثلاث مجالات أساسية لتقييم الأداء وهي: (1)

- ✓ مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها؛
- ✓ تقييم نتائج الأعمال بالنسبة لما كان مستهدفاً منها؛
- ✓ الرقابة على كفاءة الأداء.

ومن جهة نظر المؤسسة يساعد نظام تقييم الأداء على الآتي:

- ✓ إذا كان الحماس بين الأفراد والتنافس بينهم للحصول على تقييم أعلى من خلال تحسن الإنتاجية؛
- ✓ تعتبر وسيلة للحكم على الأشخاص المعينين حديثاً وما زالوا تحت الاختبار؛
- ✓ تستخدم لتحديد الأشخاص الذين لا يصلحون للعمل ويتطلب الأمر فصلهم؛
- ✓ تساعد على تحديد الحاجة إلى التدريب؛
- ✓ تعتبر مقياساً للحكم على سياسة الاختيار وسياسة التدريب؛
- ✓ تلزم الرئيس على إعداد تقدير دوري عن مرؤوسيه، ومناقشة مدى تقدم كل فرد في العمل؛
- ✓ وضع الشخص المناسب في المكان المناسب؛
- ✓ بناءً على نتائج التقييم يتم اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الموظفين؛
- ✓ تنمية مقدرة الرؤساء على التحليل مع مراعاة العوامل والاعتبارات المؤثرة في الأداء وأسباب وقوعها؛
- ✓ التقييم الموضوعي للأداء يتطلب وجود معايير قياسية ومعدلات للأداء كما يتطلب متابعة والتسجيل المستمر لنتائج الأعمال التي يقوم بأدائها الأفراد والتي تنعكس على كفاءة العمل؛

1- عمرو حامد، مرجع سبق ذكره، ص 130.

✓ إتاحة الفرصة للإدارة العليا بالمؤسسة لتكون أكثر قدرة على تقييم جهود المديرين والرؤساء (الإدارة الوسطى) من خلال متابعة مدى جديتهم في تقييم مرؤوسيههم بالإضافة إلى متابعة التطور في مستوى كفاءة هؤلاء المرؤوسين من سنة إلى أخرى.

ثانياً: كيفية تقييم الأداء والاعتبارات الواجب اتخاذها

لا بد من وجود مجموعة من الاعتبارات الأساسية التي يجب أخذها بعين الاعتبار قبل القيام بعملية تقييم الأداء.

1- كيفية إجراء عملية تقييم الأداء

تمثل عملية تقييم الأداء قياس انجازات المؤسسة المحققة فعلاً باستخدام مؤشرات أغلبها كمية ليصبح لدى المسير بالإضافة إلى المعلومات المعيارية، معلومات حقيقية، تعبر عن النتائج الفعلية للمؤسسة أو إحدى وظائفها، تسمح بالمقارنة بينهما بإصدار أحكام تقييمية بشأن أداء المؤسسة أو إحدى وظائفها، ومن حيث كون تقييم الأداء عملية ممارسة في المؤسسة الاقتصادية، فقد عرف استخدام أساليب عديدة كانت بدايتها مع أسلوب التحليل الذي لا يزال مستعملاً لاستخدام أداء المؤسسة لدى بعض الباحثين، حيث يرى G.Pangelier أن: "القياس الذي يعبر عن نجاح المؤسسة في بلوغ أهدافها الإستراتيجية ترجمه حساباتها، وهو ما تظهره سلسلة من النسب". بل أن بعض الباحثين يرى أن الأداء الاقتصادي يتمثل في الفرق بين النواتج والتكاليف المحققة خلال فترة معينة وتمر عملية تقييم الأداء بخمس مراحل يمكن تبينها على النحو الآتي:⁽¹⁾

المرحلة الأولى: مرحلة تحديد الأهداف

في هذه المرحلة يتم تحديد الأهداف والخطط، أي النتائج المطلوب الوصول إليها، كما يتم في هذه المرحلة توقع الأداء اللازم بذله لتحقيق تلك النتائج ليتم وضع ذلك على صورة معايير تستخدم لمتابعة تنفيذ الأهداف، فقد تكون الأهداف هي تحقيق مبلغ معين من الأرباح أو إنتاج عدد معين من الوحدات، أو تأدية خدمة معينة وقد يكون الهدف هو الحصول على رقم معين من العملات الأجنبية من خلال تصدير المنتجات أو القيام بتأدية الخدمات.

المرحلة الثانية: مرحلة تحديد معايير التقسيم:

تعد الخطط والأهداف معايير للتقسيم، ويجب أن تكون المعايير واضحة للجميع ولا تحتل التأويل، لأن وضوح المعايير يساعد الأفراد على إنجاز أعماله وتمديد مستوى الأداء المطلوب منه، فالمعايير هي عبارة عن ترجمة للخطط والأهداف والسياسات والإجراءات الخاصة بأية مؤسسة، وهي عبارة عن وسائل تسمح بإجراء المقارنة بين الأهداف والأداء وبين المدخلات والمخرجات.

1- عبد الرحمن الصباح، مرجع سبق ذكره، ص 207.

المرحلة الثالثة: مرحلة القياس والتقييم

يتم في هذه المرحلة متابعة الأداء وقياسه وفق المعايير الموضوعة له كما يتم قياس درجة الاختلاف واتجاهه بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعة.⁽¹⁾

المرحلة الرابعة: مرحلة مقارنة الأداء المقاس بالمعايير والكشف عن الانجازات

يقوم أغلب المدراء بإجراء مقارنات بين الأداء والمعايير من خلال التجول حول مناطق العمل وملاحظة كيفية تنفيذ الأعمال، وتواجه القائم بعملية التقييم عدة احتمالات:

- ✓ احتمال أن يكون الأداء الفعلي أفضل من المعياري وبالتالي يظهر الانحراف موجبا؛
- ✓ احتمال أن يكون الأداء الفعلي أقل من المعياري يظهر الانحراف سالبا أي النقص عما هو مقرر؛
- ✓ عندما يتساوى الأداء الفعلي مع المعياري هنا لا تظهر انحرافات.

المرحلة الخامسة: مرحلة تصحيح الانحرافات

تعد هذه المرحلة من أهم مراحل تحقيق الكفاءة في عملية التقييم، فبدونها لا يمكن اقتراح الخطوات التصحيحية، والتي يجب أن تستهدف الحد من أسباب الانحرافات أو الوقاية منها وليس فقط معالجة أعراضها.

2- الأسس والاعتبارات الواجب توافرها عند تقييم الأداء

قد نتفق بأن تقييم الأداء هو الاختبار العملي لمدى قدرة المؤسسة على انجاز مهامها في حدود مواردها المتاحة بكل كفاءة وفعالية، وأن هذا العمل لا يستقيم إلا إذا توفرت أسس عامة تمثل معاملة الأساسية مع توافر بعض الاعتبارات المستخلصة من بعض الدراسات والتي يجب أخذها بعين الاعتبار تعزيزا لصحة نتائج التقييم ومدى تعبيرها عن مجريات مختلف عمليات أنشطة المؤسسة.⁽²⁾

1- مهنا محمد نصر، تحديث في الإدارة العامة المحلية، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2005، ص414.

2- عبد الحق بوعتروس، معايير تقييم الأداء بالمؤسسات الصناعية العامة في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 1992، ص46.

على هذا الأساس يمكن تقييم الأداء على النحو الآتي:

أ- الأسس العامة لتقييم الأداء:

✓ نظام المعلومات: يكتسي توافر المعلومات أهمية حاسمة في متابعة وتقييم أنشطة المؤسسة من قبل أية جهة كانت، فهو نظام يسمح بتدفق المعلومات من المستويات الإدارية المختلفة، وهو كفيل بتوفير أحد الأسس الهامة في عملية تقييم الأداء، كما يمكن من إجراء الدراسات والتحليل اللازمة والمقارنة الممكنة وبالتالي اتخاذ القرارات والإجراءات المحسنة للأداء.

✓ الدقة في تحديد الأهداف: غالباً ما يشوب أهداف المؤسسة العامة نوع من الضبابية بسبب تعددها وعدم تحديدها بدقة، لذا فإن عملية التقييم تستوجب تحديد أهداف المؤسسات بكل دقة ووضوح حتى تكون بمثابة مؤشرات يسترشد بها في تأدية الأعمال بكفاءة وفعالية، وكذا في عملية تقييم الأداء.

✓ توفير الخطط التفصيلية لتنفيذ الأعمال: فمن خلال التخطيط مثلاً يتم تحديد معايير أو مستويات الأداء على ضوءها تتم عملية القياس أو المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط، كما أن الكثير من أساليب التخطيط تستخدم في نفس الوقت كأساليب الرقابة بإضافة إلى ذلك فإن أي إجراءات تصحيحية قد تتطلب إعادة النظر في مستويات الأداء التي سبق تحديدها، هذا يفرض إعادة النظر في الخطط المستقبلية.⁽¹⁾

مما سبق نستخلص أن وظيفة التخطيط بالمؤسسات الاقتصادية تتضمن الأنشطة التالية:

- ✓ تحليل الموقف المالي للمؤسسة؛
- ✓ التنبؤ بالظروف المستقبلية التي يمكن أن تواجهها المؤسسة؛
- ✓ وضع أهداف الأداء؛
- ✓ تحديد الاستراتيجيات الواجب إتباعها؛
- ✓ تقرير الأنشطة المختلفة المرتبطة بتلك الإستراتيجيات؛
- ✓ تحديد الموارد المطلوبة لأنشطة المؤسسة لإنجاز الأهداف؛
- ✓ تحديد مسار العمل المستقبلي.

1- شريفة قصاص، مرجع سبق ذكره، ص12.

✓ تحديد مراكز المسؤولية: ينبغي على المدير العام أن يولي ويحدد قدرا من المسؤولية إلى رجال الإدارة المساعدة ومن هنا يجعلهم مسؤولين عن الأداء بدون تحديد الأدوار وتقسيم الصلاحيات وتوزيع السلطات بين رجال الإدارة.

✓ وجود وحدة متخصصة ومختصة في عملية تقييم الأداء: نظرا لأهمية عملية التقييم وما تنطوي عليها من أعمال فنية، إدارية ومالية، استوجب الأمر تخصيص وحدة (مصلحة) للتقييم تدرك الأبعاد الحقيقية للمؤسسة ونتائجها، فعدم وجود هذه المصلحة يؤثر سلبا على عملية التقييم ذاتها، لذا ينبغي خلقها أو تدعيمها وتطويرها إن كانت متواجدة ، وإن كان ذلك يكلف مبلغا باهظا فإنه يوفر تكاليف أبهظ في المدى البعيد.⁽¹⁾

المطلب الرابع: المشاكل التي تواجه عملية تقييم الأداء والاختبارات الواجب اتخاذها:⁽²⁾

إن تقييم الأداء يعمل على كافة الثغرات الموجودة في المؤسسة وتحديد طرق علاجها ومتابعتها لهذا سوف نتعرض للمشاكل التي تواجه عملية تقييم الأداء والاعتبارات الواجب اتخاذها.

أولاً: المشاكل التي تواجه عملية تقييم الأداء:

عند تطبيق نظام المتابعة وتقييم الأداء للحكم على كفاءة أداء مؤسسات الأعمال التابعة لمختلف القطاعات (صناعية، زراعية، تشييد، إسكان، مرافق، نقل ومواصفات، تعليم، صحة، سياحة وفنادق... الخ) ويقابل القائم بعملية تقييم الأداء بعض المشكلات والصعوبات نتيجة بعض البيانات والمعلومات اللازمة لإجراء عملية المتابعة وتقييم الأداء بالصورة المثلى، وتمثل أهم المشاكل في:

1- قصور نظم المعلومات في بعض مؤسسات الأعمال:

يعتبر وجود نظام متكامل المعلومات الفنية والاقتصادية والفنية والإدارية أحد الركائز التي تقوم عليها عملية تقييم الأداء، وتبذل العديد من مؤسسات الأعمال محاولات جادة ومستمرة في التطوير بهدف إيجاد نظام للمعلومات يسمح بخدمة أهداف الإدارة المتعددة وسيساعدها في اتخاذ القرارات الرشيدة. في حين أن البعض الآخر ليس لديه نظام معلومات أو في طريقة اتخاذ قرارات متعلقة بتطبيق وتقييم الأداء يعتبر أمرا بالغ الصعوبة، وترجع مشكلة قصور نظام المعلومات في بعض المؤسسات إلى:

✓ ضعف نظام الرقابة الداخلية، خصوصا ما يتعلق بعمليات الشراء والتخزين والإنتاج والبيع والتحصيل ومراقبة العاملين، وتحليل أوقات تشغيل الآلات... الخ؛

1- طارق طه، إدارة البنوك وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 62.

2- عمرو حامد، مرجع سبق ذكره، ص ص 119-120.

✓ قصور نظم التكاليف المطبقة وعدم تكاملها. إذ أنها لا تتضمن في أغلب المؤسسات نظم التكاليف المعيارية أو التقديرية، بالإضافة إلى عدم تطبيق نظرية القياس الحدي للتكاليف الفعلية في معظم المؤسسات؛

✓ عدم وجود نظام نظم للمحاسبة الإدارية في معظم المؤسسات أما بسبب حداتها أو بسبب عدم الإيمان بجدواها.

2- صعوبات قياس وتحديد بعض معايير الأداء في بعض الأنشطة الاقتصادية:

تواجه بعض المؤسسات صعوبات كثيرة عند قياس وتحديد بعض المعايير والمؤشرات المتعلقة بنتائج نشاطها وتقييم أدائها، وتختلف درجة الصعوبة تبعاً لاختلاف طبيعة النشاط، ويمكن توضيح بعض هذه الصعوبات فيما يأتي:

✓ صعوبات القياس الكمي لحجم الإنتاج النهائي: في بعض المؤسسات ويرجع ذلك إما لتعدد نوعيات المنتج واختلاف وحدة قياسه على الرغم من سهولة التمييز بينها (كما في حالة صناعة المنتجات الدوائية) أو تعدد العمليات الإنتاجية وعدم توافق أزمنة تنفيذها أو عدم تكرارها بين فترة وأخرى؛

✓ صعوبة التعبير الكمي عن بعض أهداف المؤسسات: مثل تنمية وتطوير العاملين لرفع مستوى خدمة الجمهور والعملاء، وفي هذه الحالة تأخذ عملية التقييم بأسلوب التقدير لما نحقق من نتائج من حيث نوعها ومدى فعاليتها؛

✓ صعوبة توحيد مفاهيم الطاقة الإنتاجية وصعوبة قياسها: ففي بعض الأنشطة حيث قياس الطاقة الإنتاجية كما هو الحال في قطاع الصناعة نجد أن هناك اختلاف في تحديد مستوى الطاقة الذي يؤخذ معياراً للمقارنة وتحديد الطاقة المستغلة؛

وفي بعض الأنشطة مثل المقاولات يكون من الصعب تحديد الطاقة الإنتاجية بالرغم من وجود إمكانية التغلب على صعوبة التحديد الكمي للطاقة وذلك بإعادة تصنيف شركات المقاولات وتحديد مسؤولياتها.

ثانياً: الاعتبارات الواجب توفرها لفعالية عملية التقييم:

تنتج عن عملية تقييم الأداء جملة من النتائج المعبرة عن مدى كفاية وفعالية نشاط أية مؤسسة اقتصادية، غير أن صحة هذه النتائج وانعكاساتها على الأداء الفعلي رهينة معرفة بعض الاعتبارات الأخرى أولاً، ومن ثم الحكم النهائي عليها، أضف إلى ذلك فإن عملية التقييم لها ته تستلزم جملة من الاعتبارات حتى تكون فعالة في حد ذاتها.

مما سبق يمكننا تلخيص بعض الاعتبارات على النحو الآتي:⁽¹⁾

1- يجب أن ترتبط عملية تقييم الأداء بوجود أنظمة مساعدة الرقابة:

فالرقابة هي ذلك النظام الذي يساعد الإداريين على قيامهم بتقييم مدى التقدم الذي تنجزه المؤسسات في تحقيق أهدافها، وتحديد بعض مجالات التقيد التي تحتاج إلى عناية واهتمام أكبر.

2- نظام الأسعار:

لكي تكون نتائج التقييم معبرة عن ذاتها وتكون دليلاً كافياً ووافياً على درجة تطور أداء أية مؤسسة ينبغي أن يكون هناك نظام سعري سليم التكوين فأى نظام سعري غير سليم يشوه نتائج التقييم، خاصة في مجال تقييم الأداء المقارن أو النسبي.

3- التحفيز:

إن أحد الاعتبارات الهامة التي تجعل عملية التقييم فعالة في حد ذاتها، هو ضرورة اشتغال تقييم الأداء على نظام الحوافز، والذي يقرر دوافع إيجابية أخرى يجعل من مصلحة القائمين بالأداء تنفيذه بأعلى درجة من الكفاءة.

4- الاقتصاد على المتغيرات المتحكم فيها:

وهو أحد الاعتبارات الواجب أخذها في عملية تقييم الأداء حتى تكون نتائجه معبرة حقاً عن متغيرات خاضعة لسلطة مراكز المسؤولية لتعذرهم بأسباب خارجة عن نطاقهم في حالة سوء الأداء.

5- البيئة الإدارية وظروف المؤسسة:

إن عوامل البيئة المؤثرة في الأداء عديدة ومن بينها القطاع الذي تعمل المؤسسة في إطاره والذي يعتمد بدوره على متغيرين هما: المبيعات والتركيز (المنافسة القطاعية). إضافة إلى ذلك تعتمد على سلوك أو أداء أعضاء المؤسسة من حيث كيفية وضع أو صياغة الإعلان، لإحداث اختلاف في المنتوجات وتحقيق الإبداع

6- تفاعل الأنشطة المختلفة للمؤسسة:

ينبغي عند إجراء عملية تقييم الأداء عدم فصل الأنشطة المختلفة للمؤسسة عن بعضها البعض، بل يجب أخذها في تفاعلها وتناسقها لما يوجد بينها من تأثيرات متبادلة يصعب عزلها في غالب الأحيان من جهة، ومن جهة أخرى أن نشاط المؤسسة يشكل عملاً متكاملًا، وأن الهدف من التقييم هو الأداء الكلي للمؤسسة.

1- عبد الحق بوعتروس، مرجع سبق ذكره، ص ص 48-49.

المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي للمؤسسة والعوامل المؤثرة عليه

تحدد المؤسسة خططها المستقبلية عن طريق تقييم أدائها المالي لهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى التعرف على المفاهيم الأولية لتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول: تعريف تقييم الأداء المالي

بعد التطرق إلى ماهية تقييم الأداء بصفة عامة في المبحث السابق سيتم التعرف في هذا المطلب على تقييم الأداء المالي بصفة خاصة.

أولاً: تعريف الأداء المالي للمؤسسة:

يعرف الأداء المالي على أنه: "تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء قيمة ومواجهة المستقبل من خلال الاعتماد على الميزانيات، جدول حسابات النتائج والقوائم المالية الأخرى". كما يعرف أيضاً: "هو نجاح المؤسسة في استغلال كل الموارد المتاحة لديها من الموارد المالية والمعنوية أفضل استغلال وتحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة".⁽¹⁾

ثانياً تعريف تقييم الأداء المالي للمؤسسة:

يعرف على أنه: "عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة تعني تقديم حكم له قيمة على إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتاحة للمؤسسة وذلك لخدمة رغبات أطرافها المختلفة، أي تعتبر عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة قياساً للنتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة سلفاً".

كما يعتبر أيضاً: "عملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة عملية بالغة الأهمية وذلك بما يخدم مختلف الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة" وذلك للأسباب الآتية:

- ✓ تحديد مستوى تحقق الأهداف من خلال قياس مقارنة النتائج مما يسمح بالحكم على الفعالية؛
- ✓ تحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة، مما يسمح بالحكم على الكفاءة حيث أن الفعالية هي تحقيق أهداف المؤسسة وفقاً للموارد المتاحة بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة.⁽²⁾

كما يعرف أيضاً: "تقييم الأداء المالي يعتبر أداة رئيسية لازمة للإجراء الرقابي في المؤسسة فهو يظهر عن طريق تصحيح وتعديل الإستراتيجية والخطة الموضوعية وترشيد استخدامات الموارد المتاحة، وهذا يساهم في بقائها".⁽³⁾

1- عبد الحسين توفيق، الإدارة والتحليل المالي، ط2، دار الصحافة للنشر، مصر، 2006، ص21.
2- السعيد فرقاني جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال (التحديات الراهنة)، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2000، ص38.
3- حكيمه وطار، دور نظم المعلومات المحاسبية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة نفضال- وحدة GPL أم البواقي، رسالة لنيل شهادة الماستر غير منشورة، قسم علوم تجارية، تخصص مالية ومحاسبة جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2013، ص58.

ومن التعاريف السابقة نستنتج: "أن تقييم الأداء المالي هو قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالخطط الحالية الموضوعية من أجل دراسة جوانب القوة والضعف لاتخاذ القرارات المالية وعليه فهو من جهة يسمح بقياس الفاعلية للمؤسسة التي تعني قدرتها على تحقيق أهدافها المالية في استخدام الموارد المتاحة لها".

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة:

تواجه المؤسسة خلال قيامها بنشاطاتها عدة مشاكل وصعوبات قد تعرقلها في أداء وظائفها، مما يدفع بالمستثمرين إلى البحث عن مصادر هذه المشاكل وتحليلها واتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها، وهذا ما تهدف إليه عملية التقييم المالي للمؤسسة حيث تعمل على تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة لمعرفة أهم العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة نجد:⁽¹⁾

أولاً: العوامل الداخلية المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة:

- وهي تلك العوامل التي تؤثر على أداء المؤسسة، ومن أهم هذه العوامل نجد:
- ✓ عدم وضوح درجة العلاقة التنظيمية بين الأفراد والإدارات والأقسام؛
- ✓ درجة المركزية وحجم المؤسسة؛
- ✓ درجة وضوح الأهداف الأساسية للمؤسسة؛
- ✓ مدى توفر موارد مالية وبشرية للمؤسسة؛
- ✓ عدم وجود نظام معلوماتي داخل المؤسسة يفيد متخذي القرارات بشكل جيد.

ثانياً: العوامل الخارجية المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة:

تواجه المؤسسة مجموعة من التغيرات الخارجية التي تؤثر على أدائها المالي حيث لا يمكن لإدارة المؤسسة السيطرة عليها، وإنما يمكن توقع النتائج المستقبلية لهذه التغيرات ومحاولة إعطاء خطط لمواجهةها والتقليل من تأثيراتها وتشمل هذه العوامل:

- ✓ التغيرات العلمية والتكنولوجية المؤثرة على توعية الخدمات؛
- ✓ القوانين والتعليمات التي تطبق على المؤسسات من طرف الدولة وقوانين السوق؛
- ✓ السياسات المالية والاقتصادية للدولة.

1- دادان عبد الغني، كعاسي محمد الأمين، الملتقى العلمي الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر، المنظور المالي للنظام المحاسبي"، جامعة ورقلة، يومي 29-30 نوفمبر 2011، ص 308.

المطلب الثالث: أهداف تقييم الأداء المالي:

يمكن أن نلخص أهداف الأداء المالي في العناصر الآتية:⁽¹⁾

✓ نقوم بعملية تقييم الأداء المالي لمعرفة المركز المالي للمؤسسة هذا المركز الذي يوضح إمكانية الإدارة في اتخاذ الإجراءات لتحقيق بعض الأهداف الموجودة، زيادة على هذا فإذا كان الموقف المالي سيئا فإنه يكشف على وجود مشكلة في أسلوب العمل لا بد من تصحيحها؛

✓ إن عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة تسمح بمعرفة وضعية المؤسسة من حيث:

– السبولة أي قدرتها على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل؛

– كفاءة المؤسسة في استخدام رأس المال العامل بحيث لا يكون أقل أو أكثر من اللازم؛

– قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح كافية وقادرة على تغطية فوائد الأموال المقترضة؛

– كفاءة المؤسسة في استخدام أصولها الغير جارية منها والجارية؛

✓ البحث عن الأخطاء و الانحرافات و أسبابها المسؤولين؛

✓ تحديد مدى كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها المالية وذلك بتخصيص الموارد المناسبة (رؤوس

الأموال خاصة أو الأجنبية) في الاستخدام المناسب (الأصول الغير جارية أو الجارية).

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف يجب أن تكون هناك أطراف معنية بعملية تقييم الأداء المالي، بغية الوصول

إلى الأهداف المرجوة نستعرض هذه الأطراف فيما يلي:⁽²⁾

❖ المساهمين: يهتم المساهم بصفة أساسية بالعائد على المال المستثمر فهو يبحث عما إذا كان من

الأفضل الاحتفاظ بالأسهم التي يمتلكها أو يتخلى عنها، وذلك يفيد في تقييم هذه الجوانب وقد يختلف هذا قليلا

عن الاستثمار المرتقب الذي يحاول معرفة الأفضل بالنسبة له شراء أسهم المشروع فكل منها يتم التساهم المالي لها

في المؤسسة والمواقف الحرجة التي واجهتها وأسلوب الطويل نقترح أن يتم التحليل وفقا لخطوات التالية:

– دراسة مركز المشروع داخل الصناعة أو النشاط الذي ينتمي إليه.

– تحليل النتائج المالية للمشروع خلا السنوات الخمس الأخيرة.

– التعرف على الاتجاهات المستقبلية للمشروع والنمو المتوقع.

1- حكيمة وطار، مرجع سبق ذكره، ص59.

2- الشريف باشا وأحمد عيسوي، عامل تقييم الأداء وزيادة الكفاءة الإنتاجية، بغداد، 1983، ص12.

❖ الدائنين: يعتبر البنك بصفة خاصة من أهم المستفيدين من التحليل المالي وهذا لأنها تعتمد على المعلومات التي يوفرها التحليل المالي والتي تتمثل في ملائمة المؤسسة إل جانب الهيكل المالي للمؤسسة إذ أنه في حالة لجوء المؤسسة لطلب القرض فإن البنك يطلب منها أن توفر المعلومات اللازمة لعملية الدراسة فمثلا في حالة طلب المؤسسة للقرض الاستغلالي فإن البنك في هذه الحالة تقوم بالدراسة على المدى القصير أي تنظر إلى التوازنات المالية ومدى سيولة المؤسسة أما في حالة طلب قرض استثماري فإن البنك يقوم بدراسة مردودية على عدة فترات سواء مالية منها أو الاقتصادية وهذا ضمان تحصل أصوله في تواريخ استحقاقها.

❖ الموردین: يهتم المورد بالتأكد على سلامة المركز المالي واستقرار الأوضاع المالية فالعمل من الناحية العلمية مدين للموردين ويعني هذا دراسة وتحليل مديونية العمل في دفتر المورد وتطور هذه المديونية وعلى ضوء ذلك يقرر المورد ما إذا كان يستثمر في العامل معه أو يخفض ذلك التعامل وبذلك يستفيد المورد من البيانات التي ينشرها العملاء بصفة دورية مثلا التعرف ما إذا كانت فترة الائتمان الممنوحة للعملاء باستخدام بيانات القوائم المالية للمركز المالي وحساب العملاء.

❖ الزبائن: باستخدام البيانات التي ينشرها المورد وكذلك منافسيه يمكن للعميل معرفة ما إذا كانت الشروط التي تحصل عليها مماثلة لما تمنح لغيره وتتطابق مع فترة الائتمان التي يمنحها لعملائه وتتم هذه المقارنة باستخدام القوائم المالية لحساب متوسط فترة الائتمان، فقد يتضح للعميل أن متوسط الدفع التي يمنحها المورد لأحد عملائه قل من تلك التي تمنح من نفس المورد لعملاء آخرين كذلك من الأفضل معرفة السبب فقد يكون تعجل للاستفادة من الخصم الذي يخفض من تكلفة المواد المشتراة وتحليل العميل للمركز المالي للموردين خاصة المورد الرئيسي للتأكد من ضمان استمرارية توريد الموارد الأولية ومدى تخفيض كلفتها.

❖ العاملين: وتتمثل الفائدة الأساسية للتحليل المالي في جانين مادي ومعنوي حيث:

- المادي: هو الذي يتمثل في معرفة مقدار أرباح المؤسسة وهذا ما سوف يعود عليهم بالمكافآت والعلاوات.
- المعنوي: مجرد معرفة العمال للمركز المالي للمؤسسة فهو يعد حافزا لهم ويمنحهم نوع من الاطمئنان وبالتالي المحافظة على مناصبهم خاص وأن نسبة البطالة ترتفع في الاقتصاد الوطني.

❖ إدارة المشروع: تحتاج إلى معلومات عن التحليل المالي كمييار لتدعيم نقاط القوة في المؤسسة، تحتاج إدارة المشروع سواء الإدارة العليا والمتمثلة في الجهة التي تضع القرار أو السلطة التنفيذية، الجهة التي تشرف على تنفيذ القرار إلى المعلومات التي يوفرها التحليل المالي، فالإدارة العليا تأخذ التحليل المالي لتدعيم قوة المؤسسة وتجنب نقاط الضعف، وتوجد فوائد أخرى والتي تتمثل في الفائدة الرقابية والإحصائية، وكما هو معلوم أن هدف أي إدارة مشروع يتمثل في تعظيم الربح بالنسبة للمساهمين أو المستثمرين في المؤسسة، ومن أهم المعايير التي تبني عليها عملية اتخاذ القرار هي المعلومات الدقيقة سواء من جانب المردودية أو القدرة على التحويل الذاتي والنظر للهيكل المالي للمؤسسة.

❖ الدولة: هل تأخذ بالتحليل المالي في عدة مجالات والتي تتمثل في معرفة الهيكل المالي للمؤسسة، وهي تأخذ بعين الاعتبار جانب التحليل المالي في عدة مجالات والتي تتمثل في معرفة الهيكل المالي للمؤسسة وتؤخذ بعين الاعتبار في عملية تسطير البرنامج الاقتصادي، وكذلك جانب الإحصائيات إلى جانب هذا فهو يساعد على التقرير المالي للمادة الضريبية التي سوف تقوم بتحليلها.

المطلب الرابع: خطوات ومتطلبات تقييم الأداء المالي

سيتم تناول في هذا المطلب خطوات ومتطلبات تقييم الأداء المالي للمؤسسة فيما يأتي:

أولاً: خطوات تقييم الأداء المالي:

يمكن تلخيص عملية تقييم الأداء المالي في الخطوات الآتية:⁽¹⁾

- ✓ الحصول على مجموعة من القوائم والتقارير المالية السنوية حيث إن من خطوات الأداء المالي إعداد القوائم المالية السنوية المتعلقة بأداء المؤسسات خلال فترة زمنية معينة؛
- ✓ احتساب مقاييس مختلفة لتقييم الأداء مثل نسب الربحية والسيولة والنشاط، ويتم بإعداد واختيار الأدوات المالية التي تستخدم في عملية تقييم الأداء المالي؛
- ✓ دراسة وتقييم النسب، وبعد استخراج النتائج يتم معرفة الانحرافات والفروق ومواطن ضعف أداء المالي الفعلي من خلال مقارنته بالأداء المتوقع أو مقارنته بأداء المؤسسات التي تعمل في نفس القطاع؛
- ✓ وضع التوصيات الملائمة معتمدين بذلك على عملية تقييم الأداء المالي من خلال النسب، بعد معرفة أسباب هذه الفروق وأثرها على المؤسسات للتعامل معها ومعالجتها.

ثانياً: متطلبات تقييم الأداء المالي للمؤسسة:

إن عملية تقييم الأداء لا تتم بصفة عشوائية بل تسند إلى مجموعة متطلبات يمكن تلخيصها فيما يأتي:⁽²⁾

- ✓ ضرورة تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية للمؤسسة: إذ يجب تحديد الأهداف والخطط تحديدا واضحا حيث يمكن التحقق من أداء المسؤولين، كما يتم توقع الأداء اللازم لتحقيق تلك النتائج وليصبح على صورة معايير تستخدم لمتابعة تنفيذ الأهداف؛

1- دادان عبد الغني، كمامسي محمد الأمين، مرجع سبق ذكره، ص318.

2- محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، ط1، دار حامد للنشر والتوزيع، 2002، ص ص 51-52.

- ✓ ضرورة وجود معايير واضحة الأداء: يعتبر تحديد المعايير محور أساسي في عملية تقييم الأداء المالي. إذ يجب أن تكون المعايير واضحة، لأن وضوح المعايير يساعد الفرد في إنجاز عمله، وتحديد الأداء المطلوب منه، كما يساعد المسؤولين في عملية الرقابة والتقييم بناء على الأسس والمعايير المحددة؛
- ✓ ضرورة توافر نظام سليم وفعال للمعلومات: يعتمد تقييم الأداء على ضرورة توافر البيانات التفصيلية والسليمة في الوقت المناسب، حيث يستند المحاسبون والمدراء عند مقارنتهم للمعلومات الموجودة في القوائم المالية والتي تلخص النتائج الفعلية، ولن يتحقق الأداء الجيد إلا بتوافر نظام سليم للمعلومات؛
- ✓ يجب أن يكون تقييم الأداء مستمرا: ويعني أن تقييم الأداء لا يقتصر على فترة زمنية واحدة، بل يجب أن يتم بصورة دورية ومنتظمة على فترات قصيرة نسبيا لتحديد الانحرافات وتصحيحها وتداركها في المستقبل، حيث يوجد بعض مراكز المسؤولية في المؤسسة الاقتصادية أكثر حساسية أي تخضع لتغيرات سريعة ذات أثر وبالتالي يتطلب الأمر تتبعا وتقييما على فترات قصيرة جدا؛
- ✓ التكامل مع العملية الإدارية: إن فعالية نظام التقييم توقف إلى حد بعيد على مدى تكامل مع نظم التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وتمثل فكرة التكامل بين التخطيط والتقييم على أن كل مستوى من الخط يوفّر الأهداف التي تعتبر معايير للتقييم، أما التكامل مع اتخاذ القرارات يعني توفر المعلومات اللازمة للمدير قبل اتخاذ القرارات وليس بعده؛
- ✓ ويجب أن يؤدي تقييم الأداء المالي إلى تحسينه: يستلزم الأمر أن يؤدي تقييم الأداء إلى نتائج إيجابية من ناحية تحسين الأداء، وهذا يتطلب الاقتناع بأهمية تقييم الأداء المالي ويتحقق ذلك بتوفر بعض الشروط منها:
 - يجب أن يكون الهدف من تقييم الأداء ليس فقط كشف أوجه الخلل والانحرافات وإنما أيضا يؤدي إلى معرفة أسبابها والوصول إلى علاجها؛
 - تكامل عملية تقييم الأداء من أنواع الرقابة الأخرى مثل الرقابة الخارجية والرقابة الداخلية؛
 - يجب أن يكون نظام تقييم الأداء بسيطا، والاكتفاء بأقل عدد من المعايير والمؤشرات التي يتم بها معرفة الأداء الفعلي؛
 - يجب أن يكون نظام تقييم الأداء واضحا ومعروفا للمؤسسة الاقتصادية أو مراكز المسؤولية.

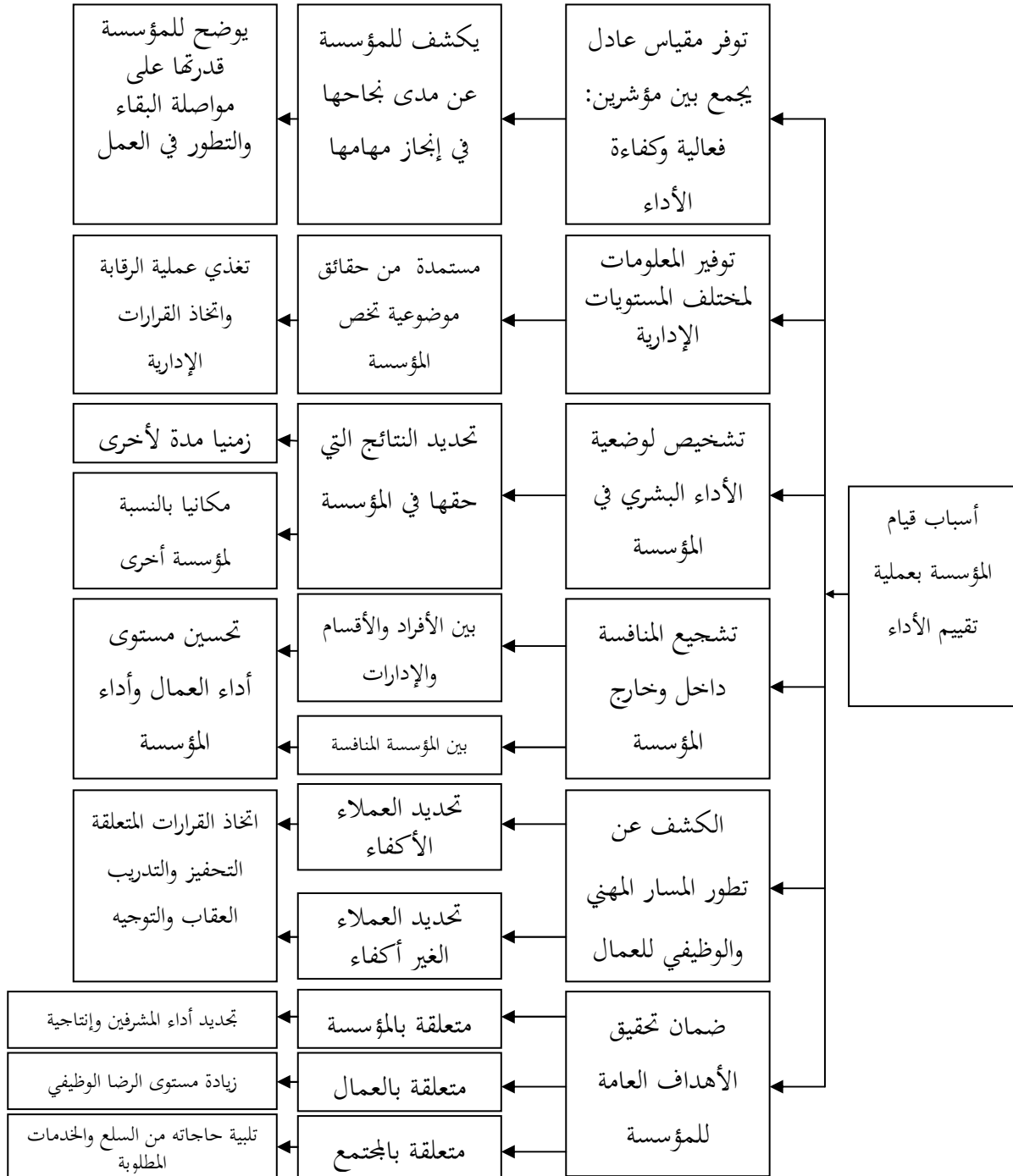
المبحث الثالث: تقييم الأداء كأداة للرقابة:

يسعى تقييم الأداء إلى تحقيق الأهداف عن طريق قياس ما حق من نتائج ومقارنته بما يريد تحقيقه هذا من جهة، ومن جهة ثانية فإنه لا يمكن القيام بعملية التقييم إذا لم تكن هناك معايير نعتمد عليها كالتحليل والموازنة التقديرية من أجل الحكم على كفاءة وفعالية الرقابة في المؤسسة.

المطلب الأول: أسباب قيام المؤسسة بعملية تقييم الأداء

يمكن أن نلخص الأسباب الحقيقية الداعية لقيام المؤسسة بعملية تقييم الأداء من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (1-2): نموذج يلخص الأسباب التي تدعو المؤسسة للقيام بعملية تقييم الأداء



المصدر: نور الدين سنوني، تفعيل نظام تقييم أداء العامل في المؤسسة العمومية الاقتصادية، أطروحة لنيل درجة دكتوراه دولة، غير منشورة، تخصص علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص 23-24.

يعد تقييم الأداء عنصراً أساسياً في العمليات التي تقوم بها المؤسسة، حيث يساهم في تقديم المعلومات والبيانات الخاصة بالمؤسسة، لتحقيق أهدافها وبالتالي اتخاذ القرارات اللازمة واكتشاف نقاط القوة والضعف في المؤسسة لضمان تحقيق الأهداف العامة لها.

المطلب الثاني: مساهمة التحليل المالي في تقييم الأداء

إن التحليل المالي يعتبر من أهم الوسائل المستخدمة في تقييم أداء المؤسسة، سواء فيما يتعلق بأدائها المالي أو الإداري، من أجل التعرف على التغيرات والتطورات التي طرأت على المؤسسة وعلى مركزها المالي، ومتابعة هذه التغيرات لتحديد الاتجاه العام، حيث يعرف التحليل المالي بأنه تحليل تطور مراكز الميزانيات وحسابات النتائج (من 3 إلى 5 سنوات) من حيث:

- ✓ النمو؛
- ✓ المردودية؛
- ✓ الاحتياجات من رأس المال العامل؛
- ✓ هيكل الميزانية.

ويحتاج المحلل المالي من أجل تقييم المؤسسة إلى إجراء مقارنات وقد تكون هذه المقارنات تعتمد على القيم المطلقة للقوائم المالية، كما قد تعتمد على النسب أو المؤشرات المالية، كذلك قد تتم مقارنة مركز المؤسسة ووضعها الحالي بمركزها في السنوات السابقة، أو قد تتم المقارنة بين مركز المؤسسة وبين مركز المؤسسات الأخرى المنافسة.

وعليه يمكن القول أن أدوات التحليل المالي تختلف وتتعدد باختلاف أهداف القائم بالتحليل المالي، على أساس أن التحليل المالي يعتبر من أقدم وأشهر الأساليب المستخدمة في التقييم.⁽¹⁾

وتظهر أهمية التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء المالي داخل المؤسسة انطلاقاً من أوجه مختلفة يمكن حصرها في النقاط التالية:⁽²⁾

- ✓ تقييم الأداء والنتيجة: حيث تشمل الأداء النهائي لمخالف أنشطة المؤسسة؛
- ✓ تقييم الأداء والتمويل: من خلالها يمكن للمؤسسة التحكم بقيود التمويل التي قد تواجهها؛
- ✓ تقديم الأداء والمردودية: تعرف المردودية بأنها تلك العلاقة التي تربط بين كل من النتيجة ورأس المال المستثمر، وتعتبر المردودية مؤشر يساعد في تقييم الأداء المالي من خلال أخذه بعين الاعتبار لكل من قيمتي النتيجة ورأس المال المجمع من طرف المؤسسة لتحقيق هذه النتيجة.

1- Brillman Jean, Maire Claude, Manuel d'évaluation des entreprises, Société Cotées et non Coté, édition d'organisation, paris, 190, P43.

2- منير كسري، مرجع سبق ذكره، ص41.

المطلب الثالث: مساهمة الموازنات التقديرية في تقييم الأداء:

تعد الموازنات التقديرية أداة تنفيذ الخطة الإستراتيجية في المدى القصير أو التسيير التقديري للأداء.

وبإمكاننا تقسيم مسؤولية الإدارة في أي مؤسسة إلى ثلاث مسؤوليات هي: التخطيط، التنفيذ والرقابة.

أولاً: الموازنات التقديرية كوسيلة فعالة لتنفيذ التخطيط:

إن إدارة المؤسسة الحديثة التي تسعى باستمرار إلى البقاء والنمو والنجاح يجب أن تركز اهتمامها على التخطيط وأن تنظر إلى المستقبل البعيد وترى احتمالاته وتستعد لهذه الاحتمالات وباعتبار أن المؤسسات أصبحت تعمل اليوم في اقتصاد ديناميكي للغاية، حيث التغيير هو قاعدة وليس الاستثناء والأشياء لا تبقى دائماً ساكنة بل تتغير باستمرار، ويؤدي هذا التغيير إلى ظهور المشكلات، والتي يواجهها كل الأفراد القائمين بعملية التخطيط على مستوى المؤسسات، وهناك نجد أن المخطط الناجح يتعامل مع مشكلات متطورة، بينما يناضل المخطط غير الناجح مع المشكلات غير المتطورة، والفرق بين الموقفين يرجع إلى التخطيط.

إن التخطيط الوظيفي مآله إعداد الموازنات التقديرية والبرامج الذي يتم إعداده بالنسبة للتخطيط الوظيفي والموازنات التقديرية بالتنسيق بينهما حيث تسمح السنة الأولى من الخطة المعدة بإعطاء التوضيحات اللازمة للموازنات التقديرية وتوثيق العلاقة بينهما كالآتي:

- ✓ الأخذ بعين الاعتبار المستجدات والتغيرات الطارئة من تاريخ رسم خطة العمل وتاريخ إعداد الموازنة التقديرية؛
- ✓ الخطط الوظيفية تمثل برامج عقلانية واقعية إلى أبعد حد، أما الموازنات التقديرية رغم صفة البرمجة التي تنسم بها كالمخطط لها كذلك صيغة عقود مبرمجة بين المراكز والمديرية العامة ذات الطابع التطوعي وبالتالي تحتوي على أهداف وليس تقديرات فحسب.
- ✓ الموازنة التقديرية تمكن من الإنجاز الميداني للتوجيهات المدرجة في الخطة، والمصادقة على اقتراحات المسؤولين تعتبر مبدئية إلى غاية دراسة الموازنات التقديرية المقدمة من طرفهم ومدى تطابقها مع الأهداف المسطرة.⁽¹⁾
- ✓ الرقابة على تنفيذ الخطط تتم أساساً بواسطة الرقابة الموازناتية.

إن الرقابة على تنفيذ الخطة التشغيلية تمكن المسيرين من إدراك مستوى الانجاز مقارنة بالأهداف المسطرة في الخطة وكذلك تحديد الانحراف وتصحيحه.

1- بن براح سمير، دور الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة المديرية الجهوية للشركة الوطنية لكهرباء والغاز، رسالة ماجستير غير منشورة قسم علوم اتسيير، تخصص إدارة أعمال المؤسسة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2008، ص 133-134.

ثانياً: فعالية الموازنات كأداة رقابية:

تعني الرقابة عملية متابعة الأداء وتعديل الأنشطة التنظيمية بما يتفق مع إنجاز الأهداف حيث يتم إجراء المقارنة بين المعايير الموضوعية ومؤشرات الأداء لمعرفة أوجه القصور وضمان أقصى قدر ممكن من الموضوعية.

فمن خلال المقارنة بين الأداء المرغوب (المخطط) نستطيع تحديد الفجوة بينهما ونحاول العمل على إغلاقها لمعرفة التغيرات الداخلية والخارجية للمؤسسة، ويتم إذن التعرف على الاختلاف بين الأداء الفعلي والمخطط وهل هذا الاختلاف ذو أهمية ويجب تصحيحه أو يمكن قبوله؟ وتبنى المقارنة على التغذية العكسية أي على نتائج الأداء الفعلي.

تساهم الموازنة التقديرية في تطبيق الرقابة، ويمكن ذكر المتطلبات الأساسية لنظام الرقابة عن طريق الموازنات كما يأتي:

✓ تحديد دقيق للتنظيم والوظائف الإدارية المختلفة مع ضرورة أن تكون خطوط السلطة والمسؤولية واضحة؛

✓ تحديد معايير عملية تستخدم في أغراض التخطيط؛

✓ دراسة تفصيلية لأهداف المؤسسة والأقسام المختلفة، للمشاكل المتوقعة والعلاقة بين أقسام المصنع المختلفة؛

✓ أخيراً يجب ملاحظة أن أي نظام للرقابة مهما كانت الصورة التي يأخذها، هو وظيفة من الوظائف الإدارية، وأن الموازنات التقديرية لا تعتبر نظاماً كاملاً للرقابة بل جزءاً منه.⁽¹⁾

وقد عبر (ANSOFF) عن التداؤب بـ $5=2+2$ بمعنى المؤسسة تبحث عن وضع منتج سوف يسمح لها بالحصول على أداء أكبر من مجموع عناصره.⁽²⁾

إذ لا يمكن تصور تقييم الأداء دون وجود التخطيط وما يترتب عنه من برامج لتنفيذه والتي أهمها الموازنات التقديرية لأنه الأساس الذي يرجع إليه عند التقسيم، فالخطة تحدد الأهداف والمعايير المرجعية وتحدد المراحل الوسيطة لقيادة المؤسسة إلى النتائج المرادة، كبرامج التمويل والإنتاج، لهذا فهي معرضة للتغيير باستمرار بعد تقييم الأداء لضمان استمرار المؤسسة ورفع مردوديتها.

1- عبد الطيف عبد اللطيف، حنان تركمان، الرقابة الإستراتيجية وأثرها في زيادة فعالية أداء المنظمات، مجلة جامعة شرين لدراسات والبحوث العلمية، المجلد 27، العدد 4 سوريا، 2005، ص 137.

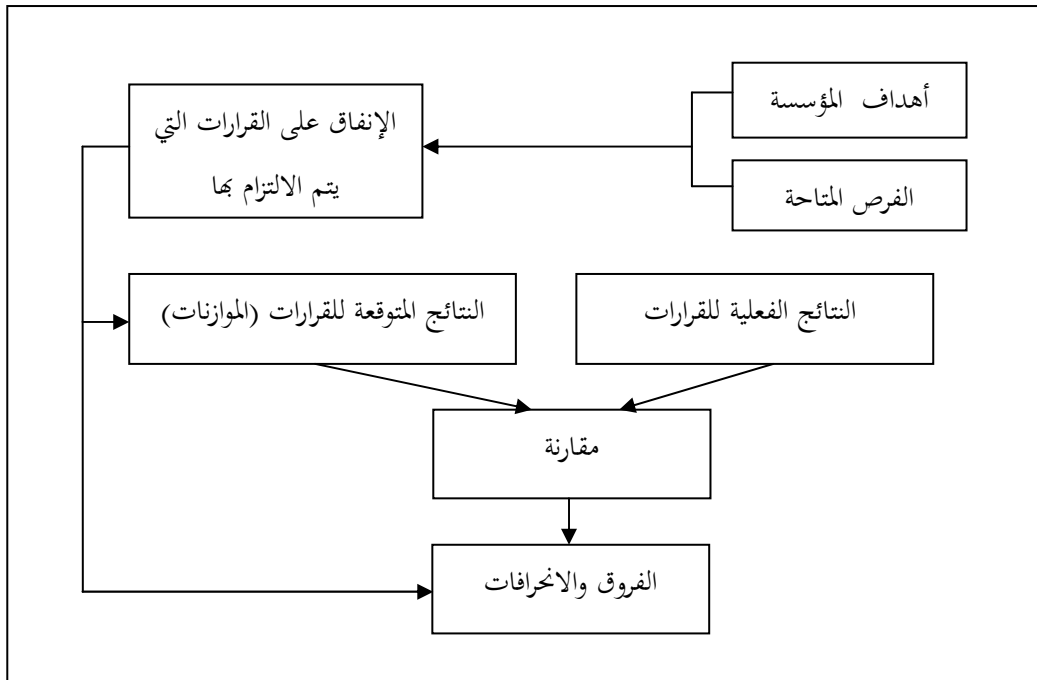
2- Mintzberg Henry G, Frandeur et desde de la planification Statique, édition Dunod, Paris, 1994, P62.

والغرض الرئيسي للموازنة هو استخدامها لأغراض الرقابة. وعملية الرقابة تلي عملية التخطيط بمعنى أن يتم الموافقة على المخطط، يلي ذلك التنفيذ الفعلي وإعداد التقارير لتحديد ما إذا كانت الأحداث تسير طبقا للخطة وقد نذكر أن عملية الرقابة تتضمن ثلاثة مراحل متتابعة، ولكن لكل منها صلة بالأخرى:⁽¹⁾

- ✓ تسجيل الأداء الفعلي؛
- ✓ تحديد الانحرافات وتوفير تغذية مرتدة عن المتابعة المستمرة للأحداث؛
- ✓ مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط أو المتوقع.

كما يتضح في الشكل الآتي:

الشكل (2-2): عملية الرقابة بالموازنة التقديرية



المصدر: طارق عبد الحال حامد، الموازنة التقديرية، دار المريخ، 2005، ص730.

المطلب الرابع: الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية:

لقيام بعملية الرقابة يجب مقارنة الانجازات وإدراك الانحرافات لمختلف المستويات وتحليل هذا الانحراف باستخدام معايير خاصة به وبالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية.⁽²⁾

1- خصائص الانحرافات الملائمة لتقييم الأداء:

لا يقدم الانحراف أية فائدة إلا إذا كان نافعا، صادقا، أنيا، يخضع لمنطق اقتصادي ويتكامل مع مجموعة أوسع من وسائل تقييم الأداء سنشرح خصائص هذه الانحرافات كما يأتي:

1- مرجع نفسه، ص729.

2- Gervais. Maichel, **Contrôle de Gestion**, 7^{ème} édition, édition economica, 2000, P556-557.

أ- نافعة: يجب أن يكون ممكنا للمسؤول المعني فهم كل انحراف، وأن يمثل بالنسبة له سلوكا متجانسا مع الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة، فالانحرافات المحسوبة تبحث إلى لفت انتباه المسؤولين إلى الأحداث التي تحدث في مجاله.

ب- صادقة: الحكم على أهمية الانحراف دون تحديد ما تسبب فيه عدم التأكد في إعداد التنبؤات (سوء وضع التنبؤ، قيمة المقياس غير معروفة جيدا) وما نتج عن فعله عن سوء عمل مركز المسؤولية يمكن أن يكون خطيرا، فقبل أي تحليل يجب الانشغال بدرجة مصداقية المقياس، من جهة أخرى يجب التحقق من أن المسؤولين عن الوحدة لا يبحثون عن الحصول على انحرافات إجمالية قريبة من الصفر لأن هذا من شأنه أن يقودهم إلى تخصيص بعض أعمالهم على خطوط موازنات يكون استهلاك الموارد فيها ضعيفا بالنسبة للتنبؤات.

ت- وقتية (آنية): حتى يمكن استعمال الانحراف في التحليل، تحديده يجب أن يكون آتيا، أضف إلى ذلك أن أية عملية قياس بعد مدة زمنية طويلة نوعا ما، يمكن أن يؤدي إلى اتخاذ قرار تصحيحي مسيء (لأنه يقوم على ملاحظات تجاوزها الوقت) ويقود إلى اختلال التوازن.

ث- تخضع إلى منطق اقتصادي: للمعلومة تكلفتها، لهذا فإن حساب كل الانحرافات بدقة بالغة من شأنه أن يكون غير اقتصادي.

ج- متكاملة مع مجموعة أوسع من وسائل تقييم الأداء: تقنيات نظام التكاليف المعيارية تركز على التكاليف (مظهر كمي). فيما تمهل بعض الشيء المظاهر النوعية مثل الفترة والجودة.

2- اتخاذ الإجراءات التصحيحية:

وتمثل المرحلة الأخيرة حيث تقوم الإدارة ببعض التصرفات التي تؤدي إلى تصحيح الانحرافات المؤثرة في الأداء الفعلي وجعله يتباين عن المعايير الموضوعية، وقد تضمن هذه الإجراءات تعديل المعايير، أو القيام بتغيير الإستراتيجيات لذلك أن هذه العملية تشمل مرحلتين هما تحديد أسباب الانحرافات والقيام بالتصرفات اللازمة لمعالجة تلك الانحرافات.

هناك مجموعة من التساؤلات التي يتطلب من الإدارة الإجابة عليها حتى تحدد الأسباب الحقيقية التي أدت إلى ظهور الانحرافات في الأداء الفعلي عن المعايير الموضوعية وهي:

- ✓ هل تعد الأسباب التي أدت إلى ظهور الانحرافات أسبابا داخلية أم خارجية؟
- ✓ هل هذه الأسباب فجائية أم كان من المفروض التنبؤ بها مقدما؟
- ✓ هل هذه الأسباب تكون موجودة بصورة مستمرة أم بصورة مؤقتة؟
- ✓ هل تعد الإستراتيجية الحالية جيدة؟
- ✓ هل يوجد لدى المؤسسة قدرة التعامل من هذه الأسباب التي أدت إلى ظهور الانحرافات؟

3- خصائص الحركات التصحيحية: أي حركة تصحيحية فعالة يجب أن تكون سريعة وملائمة كما يأتي:

أ- سرعة: السرعة في اتخاذ قرار التصحيح (بمجرد ظهور الانحراف) عنصر أساسي في فعالية المراقبة، لأن أي حركة تصحيحية متأخرة قد ينجر عنها أثر عكسي على الأنظمة تحت الرقابة.

غير أن تحديد وتفسير المعلومة يأخذ وقتاً حتى بوجود نظام معلومات سريع جداً، إذاً فمن المهم البحث عن كيفية تقليل الوقت بين ظهور الخلل وتصحيحه.

ب- ملائمة: يجب أن تركز الحركات التصحيحية على العناصر التي تؤثر بصفة كبيرة على النتائج ومن المهم استعمال قوة ملائمة في التصحيح، فلا تكون جد قوية ولا جد ضعيفة.

خلاصة:

لا شك أن التعدد في الأنشطة والترابط فيما بينها يجعل عملية تقييم الأداء عملية شاملة ومتكاملة بطبيعتها، فعملية تقييم الأداء تتمثل في الخطوة الأخيرة من الدورة الإدارية التي تبدأ بتحديد الأهداف ووضع خطة أو برنامج زمني لتنفيذها.

ولقد حاولنا من خلال هذا الفصل دراسة تقييم الأداء من خلال تعريف تقييم الأداء بصورة عامة ثم تقييم الأداء المالي بصورة خاصة، إذ لا يختلف الأول عن الثاني إلا من خلال التركيز على الجوانب المالية وفي هذا الإطار يعتبر تقييم الأداء المالي قياس للفعالية المالية لمؤسسة وقدرتها على تحقيق أهدافها المالية من خلال الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة.

وتدعيما لدراستنا النظرية، سوف نستعين بفصل تطبيقي نحاول من خلاله التطرق إلى أدوات الرقابة المالية ودورها في تقييم الأداء المالي وقد وقع اختيارنا على "مؤسسة سونلغاز-وحدة قالمة-".

الفصل الثالث :

دراسة ميدانية

لمؤسسة سونلغاز

-وحدة قالمة-



تمهيد:

بعدما تم التطرق سابقا في الجانب النظري إلى معرفة الإطار الفكري للرقابة المالية وكذلك المفاهيم الأساسية لتقييم الأداء المالي، سيتم في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع من خلال دراسة ميدانية لإحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المتمثلة في مؤسسة سونلغاز -وحدة قالمة- والتي تشكل مكانة أساسية في الاقتصاد الوطني سيتم من خلالها التعرف على المؤسسة والرقابة المالية بها بالإضافة إلى تقييم أدائها باستخدام المؤشرات المالية السابقة.

إن الهدف من هذا الفصل هو التعرف على الإطار التطبيقي للأداء المالي لمؤسسة سونلغاز -وحدة قالمة- من أجل ذلك سيتم التقييم باستعمال التوازنات والنسب المالية والموازنات التقديرية وذلك بالاعتماد على: الميزانية المالية، جدول حسابات النتائج، جدول الموازنة التقديرية المالية لسنوات ثلاثة متتالية وبناء على هذا سيتم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث الآتية:

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة سونلغاز - وحدة قالمة -.

المبحث الثاني: دور الرقابة المالية لمؤسسة سونلغاز.

المبحث الثالث: أدوات الرقابة المالية كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة.

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة سونلغاز - وحدة قالمة -

تسهر مؤسسة سونلغاز - وحدة قالمة - على تقديم خدمات أساسية خاصة، ولها أهمية أكثر من أي مؤسسة أخرى ولذلك سيتم التطرق إليها في هذا المبحث من أجل إبراز معالمها المتمثلة في النشأة والتعريف بها بالإضافة إلى أهدافها وطبيعتها وذكر أهم إمكانياتها.

المطلب الأول: المؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز نشأتها وفروعها:

سوف نقوم في هذا المطلب بتقديم عام للمؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز، من خلال النشأة والفروع الخاصة بها.

أولاً: نشأة المؤسسة:

سونلغاز مؤسسة عريقة في مجال إمدادات الكهرباء والغاز في الجزائر وقد ساهمت في تحقيق سياسة وطنية للطاقة في إتباع برامج هامة في تحقيق كهرية الريف وتوزيع الغاز العام، مما يساعد على رفع نسبة التغطية الكهربائية 98% وتغلغل الغاز الطبيعي إلى 43%.

في بداية القرن العشرين، قسمت 16 مؤسسة إلى عدة مجموعات كهربائية إلى : مجموعة LEBON (الشركة الوطنية للإضاءة عن طريق الغاز) والمؤسسة الجزائرية للإضاءة والطاقة (SAEF) في الوسط والغرب وشركة BOUR BONNAIS في الشرق وكذلك مصنع LEVY بقسنطينة، وهذه الشركة عقدت 90% من خصائص الكهرباء والغاز الطبيعي في البلاد.

وفي سنوات 1962-1969 وقد أدى إلى المسار الهائل في المشروع الوطني الكبير الذي يعكس الأمة الجزائرية منذ استقلالها في عام 1962.. وقد حشدت جهودها لإعادة هيكلة اقتصادها وتلبية الاحتياجات الاجتماعية للعديد من السكان الذي يتزايد عددهم بسرعة.

وفي سنة 1969 سونلغاز كانت مؤسسة ذات أهمية في التوظيف العمومي ذات 6000 موظف، لأنها تخدم 700.000 وكيل (زبون) وصيانة الأجهزة المنزلية التي تعمل بالكهرباء والغاز واستخدام الكهرباء والغاز في المجالات الصناعية والحرفية والقطاعات المحلية.

منذ سنة 1977 الخطة الوطنية الكهربائية ركزت عملها على برنامج الكهرباء العامة للبلاد، وكذلك ساهمت في تحديث الاقتصاد وتحسين الظروف المعيشية للمواطنين الجزائريين.

وفي سنة 1983 قامت سونلغاز بإعادة هيكلة أولى وقامت بخلق 5 مؤسسات تابعة ومؤسسة تصنيع متخصصة:

- ↓ ↑ KAHRIF: الكهربية الريفية؛
- ↓ ↑ KAHRAKIB: للبنية التحتية والمنشآت الكهربائية؛
- ↓ ↑ INERGA: للهندسة المدنية؛
- ↓ ↑ ETTERKIB: للتجميع الصناعي؛
- ↓ ↑ AMC: لتصنيع أجهزة القياس والتحكم.

وبفضل هذه المؤسسات أصبحت سونلغاز لديها حاليا الكهرياء والبنية التحتية للغاز لتلبية احتياجات التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

وفي سنة 1991 أصبحت سونلغاز مؤسسة صناعية عامة وتجارية (EPIC) يشرف عليها وزير الطاقة والمناجم وهي ذات استقلالية مالية وشخصية اعتبارية.

وفي سنة 2002 تحولت إلى (SPA) أصبحت توزع الغاز عبر خط الغاز، وهي شركة (JSC)، وقد أعطى لها هذا الوضع الفرصة لتوسع أنشطتها إلى مناطق أخرى من قطاع الطاقة وكذلك التوسع خارج البلاد لعدة ميادين مستمدة من قطاع الطاقة.

أما في سنة 2004-2006 أصبحت سونلغاز مؤسسة قابضة ولها شركات تابعة في ضمان هذه الأنشطة الأساسية منها:

- ✓ الجمعية الجزائرية لإنتاج الكهرياء (SPE)؛
- ✓ الجمعية الجزائرية للإدارة أقل كهرياء (ETSO)؛
- ✓ الجمعية الجزائرية للإدارة أقل غاز (GRTG).

وسنة 2006 تم إنشاء مؤسسات أخرى وهي:

- ✓ نظام تشغيل الطاقة (OS): المسؤولة عن إجراء إنتاج نظام نقل الكهرياء؛
- ✓ الجمعية الجزائرية لتوزيع الكهرياء والغاز الجزائر (SDA)؛
- ✓ الجمعية الجزائرية لتوزيع الكهرياء والغاز الوسط (SDC)؛
- ✓ الجمعية الجزائرية لتوزيع الكهرياء والغاز الشرق (SDE)؛
- ✓ الجمعية الجزائرية لتوزيع الكهرياء والغاز الغرب (SDO)؛

وفي سنة 2007-2009 تم تجديد الترتيبات اللازمة لإحراز تقدم أفضل من أجل تحقيق أحسن نوعية للخدمة المقدمة للعملاء وتميز هذه الفترة ببذل المزيد من الجهد وتمويل أكبر لتطوير وتعزيز البنية التحتية للكهرباء والغاز، المعنية بالاستثمارات الديناميكية للمهن وجميع المناطق الجغرافية من أجل إمدادات الطاقة لكافة العملاء.

وفي سنة 2011 يتم تنظيم سونلغاز () في شركة قابضة دون خلق شخص قانوني جديد وعلاوة على ذلك فإن الشركة القابضة سونلغاز وفروعها شكل اسم "مجموعة سونلغاز".

ثانيا: فروع المؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز: تتمثل في الجدول رقم (3-1):

الجدول رقم (3-1): فروع المؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز

1	Société Algérienne de l'Electricité et du Gaz	SONELGAZ	الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز
	Les Filiales		الفروع
2	Société Algérienne de Production de l'Electricité	SPE	الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء
3	Société Algérienne de Gestion de Réseau de Transport de l'Electricité	GRTE	الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الكهرباء
4	Société Algérienne de Gestion de Réseau de Transport du Gaz	GRTG	الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الغاز
5	Société de Distribution de l'Electricité et du Gaz d'Alger	SDA	شركة توزيع الكهرباء والغاز للجزائر
6	Société de Distribution de l'Electricité et du Gaz du Centre	SDC	شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط
7	Société de Distribution de l'Electricité et du Gaz de l'Est	SDE	شركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق
8	Société de Distribution de l'Electricité et du Gaz de l'Ouest	SDO	شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب
9	Opérateur système Electrique	OS	مسير منظومة الكهرباء
10	Shariket kahraba Terga	SKT	شركة كهرباء ترقية
11	Shariket kahraba Koudiet Eddraouech	SKD	شركة كهرباء كدية الدراوش
12	Shariket kahraba Berroughia	SKB	شركة كهرباء برواقية
13	Shariket kahraba Skikda	SKS	شركة كهرباء سكيكدة
14	Société de Travaux d'Electrification	KAHRIF	شركة أشغال الكهرباء
15	Société de Realisation de canalisations	KANAFHAZ	شركة إنجاز القنوات
16	Société de Travaux et Montage Electriques.	KAHRKIB	شركة الأشغال والتركييب الكهربائي
17	Société de Réalisation d'Infrastructures	INERGA	شركة إنجاز المنشآت الأساسية

18	Société de Montage Industriel	ETTERKIB	شركة التركيب الصناعي
19	Compagnie de l'Engineering de l'Electricité et du Gaz	CEEG	شركة هندسة الكهرباء والغاز
20	Société de Maintenance des Equipements Industriels	MEI	شركة صيانة التجهيزات الصناعية
21	Maintenance prestations Véhicules	MPV	صيانة وخدمات السيارات
22	Société Algérienne des Techniques d'Information	SAT-INFO	الشركة الجزائرية لتقنيات الإعلام
23	Comptoir Algérienne du Matériel Electrique et de Gazier	CAMEG	المتجر الجزائري للعتاد الكهربائي والغازي
24	Shariket Khadamet Mouhaouilat Kahrabaia	SKMK	شركة خدمات محولات كهربائية
25	Société de Transport et de Manutention Exceptionnels des Equipements Industriels et Electriques	TRANSMEX	شركة النقل والشحن الاستثنائي للتجهيزات الصناعية والكهربائية
26	Société de Présentation et d'Action en Sécurité	SPAS	شركة الوقاية والعمل الآمن
27	Centre de Recherche et de Développement de l'Electricité et du Gaz	CREDEG	مركز البحث وتطوير الكهرباء والغاز
28	Institut de Formation en Electricité et Gaz	IFEG	معهد التكوين في الكهرباء والغاز
29	Fonds des Œuvres Sociales et Culturelles des Travailleurs des Industriels Electrique et Gazières	FOSC	صندوق الخدمات الاجتماعية لعمال الصناعات الكهربائية والغازية
30	Société de Médecine du Travail des Industries Electriques et Gazières	SMT	شركة طب العمل للصناعات الكهربائية والغازية
31	El Djazair Information Technologie	ELIT	الجزائر إنفورماتيون تكنولوجي
32	Société de Patrimoine Immobilier des Industries Electriques Et Gazières	SOPIEG	شركة الأملاك القارية للصناعات الكهربائية والغازية
33	Hôtel Mas des Planteurs	HMP	نزل المزارعين

المصدر: قسم تسيير الموارد البشرية

المطلب الثاني: التعريف بمؤسسة سونلغاز - وحدة قالمة-:

تحتل مؤسسة سونلغاز - وحدة قالمة- مركزا هاما في مجال توزيع الكهرباء والغاز الطبيعي بمختلف المناطق المتواجدة بالولاية والتعامل مع ولايات أخرى بتزويدها بالغاز والكهرباء من بينها 19 ولاية: عنابة، قسنطينة، سوق أهراس، أم البواقي، تبسة... الخ.

مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز -بقالمة- مؤسسة مساهمة، تأسست سنة 2006، برأسمال قدره 24 مليار دينار جزائري، وعدد عمال مؤسسة سونلغاز - قالمة - بالتقريب 390 عامل في المؤسسة، ومن المهام التي تقوم بها المؤسسة شراء الغاز والكهرباء من الشركة الأم في الجزائر وإعادة بيعه عبر 19 ولاية، وقد قامت هذه الدراسة التطبيقية على إحدى المديرية الجهوية لشراء وتوزيع الغاز والكهرباء وهي المديرية الجهوية - قالمة - والتي تعمل بجهود مكثفة على تزويد كافة المتعاملين معها بالطاقة ويكون هذا وفقا لصلاحيات منصوص عليها.

ومن أهم المبادئ المعمول بها في المؤسسة ما يأتي:

- ✓ الإستراتيجية المالية التابعة للمؤسسة الأم؛
- ✓ المؤسسة فرع من فروع المؤسسة الأم وبالتالي عليها تطبيق واحترام القوانين الداخلية للمجمع؛
- ✓ المؤسسات الفرعية، ذات استقلالية وهي مطالبة بتحقيق الأهداف المسطرة وبصفة عامة يكون تنظيم المديرية متوافق مع أحكام القانون رقم 02/01 المؤرخ في 02/05/2002.

وللمدير 06 وكالات تجارية موزعة حسب الكثافة السكانية لكل من دوائر وبلديات ولاية قالمة وتعمل هذه الوكالات على مسك وتسديد فواتير الكهرباء والغاز واستلام طلبات الاستفادة من خدماتها وهذه الوكالات هي:

- ✓ وكالة وسط قالمة؛
- ✓ وكالة بواد المعيز؛
- ✓ وكالة هيليو بوليس؛
- ✓ وكالة وادي الزناتي؛
- ✓ وكالة بوشقوف؛
- ✓ وكالة بالخير.

وتملك المؤسسة إمكانيات مالية ومادية وبشرية هي:

1- الإمكانيات المالية:

تملك المؤسسة رأسمال قدره 24 مليار دينار جزائري.

2- الإمكانيات المادية:

وتظهر الإمكانيات المادية من خلال الجدول رقم (2-3):

جدول رقم (2-3) الإمكانيات المادية للمؤسسة

النسبة	الأجهزة والآلات
60%	إعلام آلي في كل قسم
90%	وسائل نقل
40%	أجهزة الكشف عن الغاز DTG
50%	أجهزة الكشف عن الأسلاك الكهربائية الموجودة في باطن الأرض DTE

المصدر: قسم تسيير الموارد البشرية لمؤسسة سونلغاز وحدة قالمة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الإعلام الآلي في كل قسم يغطي نسبة 60% من 100%، أما وسائل النقل فتقدر بنسبة 90% من 100%، وأجهزة الكشف عن غاز DTG فتقدر نسبتها بـ 40% من 100%، أما أجهزة الكشف عن أسلاك الكهرباء الموجودة في باطن الأرض DTE فتقدر بـ 50% من 100%.

3- الإمكانيات البشرية:

هناك 390 عامل موزعة حسب الجدول رقم (3-3):

جدول رقم (3-3) الإمكانيات البشرية للمؤسسة

العدد	النسبة	المهنة	المستوى التعليمي
80	20.51	إطار	مستوى جامعي بمختلف التخصصات: (علوم الاتصال، محاسبة، تجارة...)
110	28.20	أعوان التحكم	مراكز التكوين المهني، تقني سامي...
200	51.28	أعوان التنفيذ	مستوى ثانوي، مراكز التكوين وغيرها
المجموع: 390	100		

المصدر: قسم تسيير الموارد البشرية لمؤسسة سونلغاز وحدة قالمة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أكبر عدد من العمال هم فئة أعوان التنفيذ بنسبة 51.28%، تليها فئة أعوان التحكم بنسبة 28.20%، ثم فئة الإطارات بنسبة 20.51%.

المطلب الثالث: أهداف وطبيعة وحدة قالمة

هناك أهداف عامة لكل مؤسسة، وهي تسعى لتحقيقها وأهداف خاصة وهي تختلف باختلاف نشاطها وحجمها.

أولاً: أهداف الوحدة: يمكن حصرها في النقاط التالية:

- 1- هي مرفقا عام تهدف إلى تحقيق الربح؛
- 2- توزيع وتغطية كافة بلديات ودوائر ولاية قالمة بالغاز والكهرباء؛
- 3- إدخال أجهزة متطورة للكشف عن الأعطاب وتصليحها في الوقت المناسب لتفادي حدوث الكوارث؛
- 4- التوسيع في حملاتها التحسيسية من قبل مهندسي الأمن المتواجدين في المؤسسة لتوعية المواطنين في كيفية استعمال الكهرباء والغاز؛
- 5- اختيار أحسن الطرق لتوزيع الغاز والكهرباء؛
- 6- زيادة الدخل للدولة من حيث تسويق الغاز والكهرباء؛
- 7- تحفيز العمال للعمل بجهود أكثر في مواكبة التغيرات التي تحدث.

ثانياً: طبيعة الوحدة

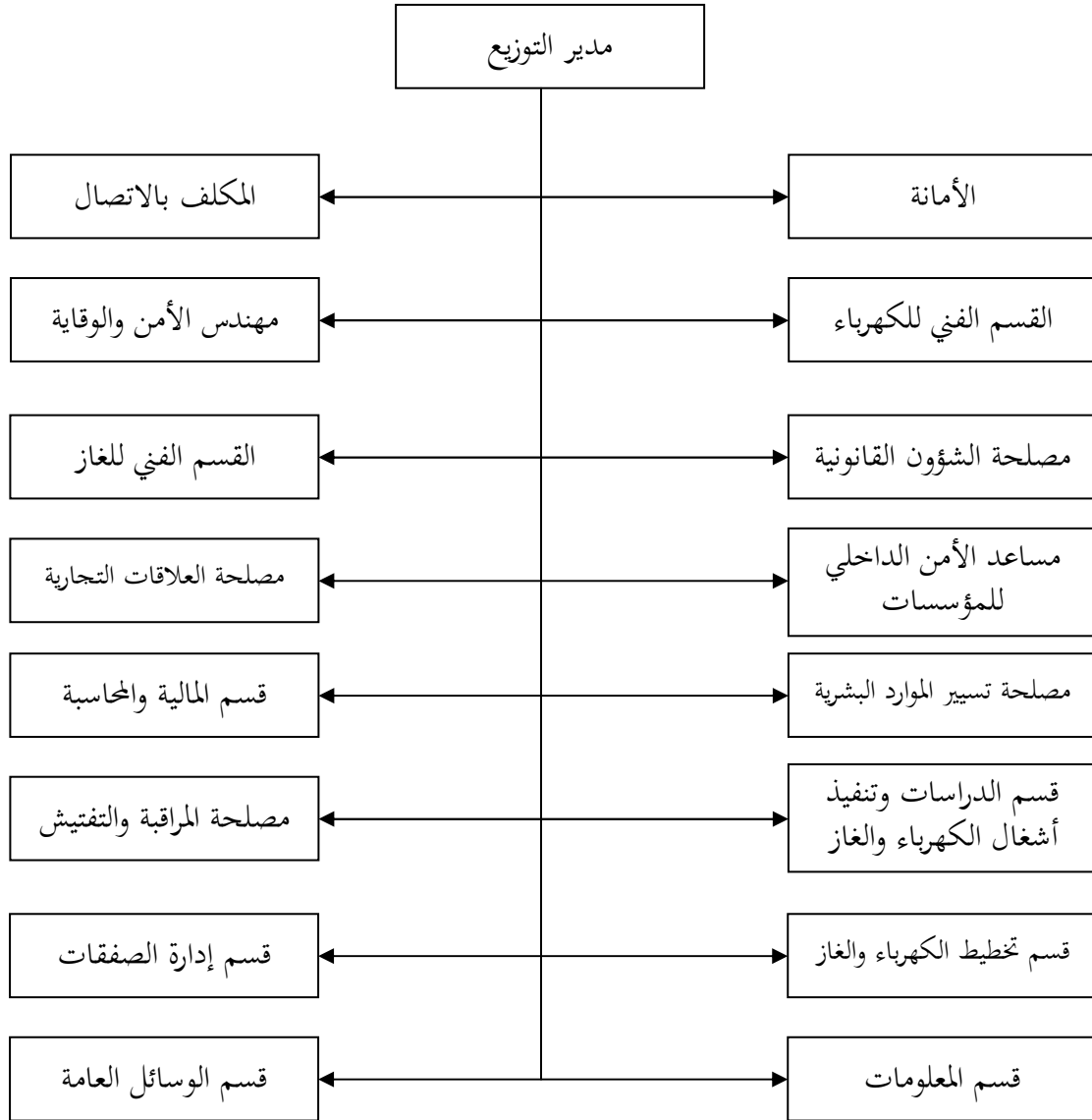
تعمل وحدة سونلغاز -قالمة- بطاقم عمالي ذات مستويات مختلفة وكل منه يعمل وفق نسق معين:
 الإدارة: من الساعة 08:00 صباحاً إلى 12:00 صباحاً.
 من الساعة 13:00 زوالاً إلى 16:30 زوالاً.
 خلية الإصغاء: (خط هاتفي مباشر): يعمل 24/سا 24/سا يكون فيها العمل بالتناوب (بفرق العمل).

المطلب الرابع: التنظيم الإداري لمؤسسة سونغاز - وحدة قائمة -

يمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونغاز مختلف الأقسام والمصالح الموجودة بها والعلاقة فيما بينها مهما كان النشاط داخلي أو خارجي والشكل الموالي يعرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

أولاً: الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة سونغاز - قائمة -



المصدر: مصلحة تسيير الموارد البشرية

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن مدير التوزيع هو رأس الهرم في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وبالتالي جميع القرارات التي تتخذ من طرف الأقسام الرئيسية تتم المصادقة عليها على مستواه، وعلى العموم المهام التي تقوم بها هذه الأقسام فيما يأتي:

- 1- مدير التوزيع: وهو المسؤول الأول في المؤسسة، يعين من طرف المدير العام لمؤسسة الغاز والكهرباء، يعمل على السير الجيد للأشغال وتوفير ظروف عمل جيدة للعاملين، وتوزيع المهام على الأقسام، والسهر على مراقبة وسلامة الأجهزة الموجودة بالمؤسسة، وتقديم الإرشادات والنصائح وغيرها من المهام.
- 2- الأمانة: تقوم باستقبال الاتصالات الخاصة بالمدير، وأيضا كتابة المراسلات للمدير وإرسالها بالفاكس إلى المؤسسات التي تتعامل معها، واستقبال ضيوف المدير ولها صلاحيات كثيرة.
- 3- القسم الفني للكهرباء: يشرف على تسيير شبكة الكهرباء على مستوى الولاية وبه عدة مصالح منها:
 - ✓ مصلحة الصيانة: من مهامها تصحيح الأعطاب؛
 - ✓ مصلحة المراقبة: ومن مهامها القيام بزيارات ميدانية للتأكد من سلامة الأشغال؛
 - ✓ مصلحة التخطيط: تزويد مجموعة سكنانية بالكهرباء والغاز أو ما ينقصها من أجهزة.
 وهناك مصالح أخرى مهمة من بينها مصلحة التحكم عن بعد وغيرها.
- 4- مصلحة الشؤون القانونية: وهي مكلفة بحل النزاعات التي تكون المديرية طرفا بها من قبل جهات مختصة تابعة للمؤسسة.
- 5- مساعد الأمن الداخلي للمؤسسات: السهر على توفير الأمن وسلامة الأجهزة الموجودة بالمؤسسة.
- 6- مصلحة تسيير الموارد البشرية: مكلف بوضع الأجور ودراسة ملفات التوظيف والتكوين ومنح الإنجازات والعطل المرضية... الخ.
- 7- قسم الدراسات وتنفيذ العمل: إنجاز الدراسات الخاصة بالكهرباء والغاز وتنفيذها، ومن ثم مراقبة حسن إنجاز المشاريع.
- 8- قسم تخطيط الكهرباء والغاز: وضع مخطط على المدى المتوسط والمدى البعيد وكيفية توصيل الكهرباء والغاز عن طريق مخطط للتوجيه والتعمير (عدد السكان، الموقع... الخ)، وبوجود دراسات سابقة واقتراحات من طرف مدير التخطيط.
- 9- قسم نظام المعلومات: يقوم بتحرير الفواتير، وسجلات العمل في مجال الإعلام الآلي.
- 10- المكلف بالاتصال: الممثل الرسمي للمديرية.
- 11- مهندس الأمن والوقاية: من مهامه السهر على شروط الأمن والسلامة المعمول بها في المؤسسة ومن بين الشروط مثلا: لباس رسمي خاص بالوظيفة المكلف بها، لديه أدوات خاصة به... الخ.
- 12- القسم الفني للغاز: يشرف على السير الجيد لشبكة الغاز على مستوى الولاية وبه أيضا عدة مصالح مثل ما هو عليه في القسم الفني للكهرباء.
- 13- مصلحة العلاقات التجارية: التعامل مع الزبائن من خلال استقبال الفواتير وتحصيلها، تحديد المواعيد، استقبال الشكاوي لمعالجتها في فترات لاحقة.
- 14- قسم المالية والمحاسبة: تمسك المحاسبة، إعداد الميزانية المالية، وضع جدول حسابات النتائج الخاصة بالمؤسسة وتتبعها، دفع الفواتير... الخ.

15- مصلحة المراقبة والتفتيش: هناك أعوان متخصصة في المراقبة والتفتيش لديهم الخبرة الكافية في هذه المهمة.

16- قسم إدارة الصفقات: تبرم الصفقات التي تضعها المؤسسة وكل ما يتعلق بالاجتماعات التي تنظم داخل أو خارج المديرية، وتحضير الملفات الخاصة بالصفقات بالتنسيق مع اللجان (دراسة وتقييم العروض عن طريق مناقصات تقييم مالي، تقييم تقني، واختيار العرض الذي يحقق أقل سعر).

17- قسم الوسائل العامة: تقوم بشراء التجهيزات اللازمة للمؤسسة من وسائل الإعلام، مكاتب، أدوات مكتبية، تشرف أيضا على حضيرة السيارات بالمديرية، متابعة الأملاك العقارية التي تكون ملك للدولة... الخ.

المبحث الثاني: دور الرقابة المالية في مؤسسة سونلغاز - وحدة قالمة -

تعد الرقابة المالية تلك العملية التي تسمى مؤسسة سونلغاز لتحقيقها وللتأكد من الأهداف المحددة والسياسات المرسومة والخطط والتعليمات تنفذ بعناية، يجب مراقبتها بدقة، وسنستعرض في هذا المبحث دور الإدارة المالية ووظيفة المدير المالي وأنواع الرقابة المالية المستخدمة في مؤسسة سونلغاز.

المطلب الأول: دور الإدارة المالية في المؤسسة:

بعد إجراء مقابلة مع العاملين في قسم المالية والمحاسبة والتي تعد جزءا هاما في الإدارة المالية والتشاور معهم عن دور الإدارة المالية في المؤسسة كانت الأجوبة كالاتي:

- ✓ الحرص على الاستغلال الأمثل للطاقات التي تمتلكها المؤسسة (الكهرباء والغاز) بكفاءة وفعالية الأجهزة التي تمتلكها سونلغاز لضمان بقاءها على المدى البعيد؛
- ✓ رسم السياسات للمشاريع التي تقوم بها المؤسسة ومتابعة تنفيذها والعمل على تقييمها للتغلب على الصعوبات التي تتعرض لها مستقبلا؛
- ✓ التنسيق بين جميع وظائفها: قسم المالية والمحاسبة، قسم تسيير الميزانية، قسم التسويق، البحث والتطوير... الخ؛
- ✓ متابعة كل الخطط المالية للمشاريع وتقييم الموازنة التخطيطية كونها أهم الطرق لنجاح الخطط المالية لمؤسسة سونلغاز؛
- ✓ الوفاء بالتزاماتها في المواعيد المحددة وتوزيع الكهرباء والغاز بكفاءة عالية ولكل مناطق ولاية قالمة وما جاورها؛
- ✓ معرفة التدفقات النقدية اليومية عن طريق الحاسوب لاتخاذ القرارات المالية بشكل أفضل كونها تخدم القرارات الإدارية التي تهدف المؤسسة لتحقيقه.

ومنه يكمن دور الإدارة المالية لمؤسسة سونلغاز - وحدة قالمة - في تحقيق النمو والاستمرار والحفاظة على الطاقات التي يمتلكها الوطن بشكل أمثل وتحقيق أهداف المؤسسة على المدى القصير والبعيد.

المطلب الثاني: وظائف المدير المالي بمؤسسة سونلغاز - وحدة قائمة -

بالاعتماد على المعلومات والوثائق المقدمة من طرف رئيس المالية والمحاسبة فإن المراقب المالي لا يوجد بالمؤسسة وهذا لا يعني بأن المؤسسة لا تقوم بعملية الرقابة لأن المدير المالي يسير الشؤون المالية ويقوم بمراقبتها ولذلك فإن وظيفة المدير المالي تتشابه إلى حد بعيد مع وظيفة المراقب المالي وتظهر الوظائف التي يقوم بها المدير المالي كالاتي:

- ✓ يعمل على تقييم كل الأعمال المالية للمؤسسة شهريا؛
- ✓ متابعة ومعالجة الأغلفة المالية للمشاريع الاستثمارية (قرار الاستثمار)؛
- ✓ كتابة التقارير الشهرية للنشاط (كل الأعمال التي تقوم بها المؤسسة)؛
- ✓ متابعة الأقسام ومعالجة كل ما يتم سابقا، ويقوم بالمصادقة على السجلات والفواتير ووصولات الاستلام؛
- ✓ متابعة عملية توزيع وشراء الكهرباء والغاز ومساهمة الدولة؛
- ✓ الإشراف والمراقبة المستمرة لكل أنشطة المحاسبة والمالية وتقييمها؛
- ✓ متابعة جدول حسابات النتائج والميزانيات المالية المفصلة والموازنات التقديرية.

ولا تقتصر عملية الرقابة على المدير المالي فقط فهناك أقسام أخرى تساهم في عملية الرقابة المالية للمؤسسة نذكر منها:

- ↕ قسم المالية: التنبؤ بما ستكون عليه الظروف المرتبطة بالمشاريع التي تضعها المؤسسة مستقبلا وتحديد الاحتياجات المالية واتخاذ قرارات التمويل والاستثمار:
- ✓ قرار التمويل: من خلال اهتمام قسم المالية باتخاذ القرار المناسب لاختيار المشاريع التي يمكن توفرها في الوقت المناسب وبأقل كلفة ممكنة.
- ✓ قرار الاستثمار: هو القرار المتعلق بكيفية استخدام المؤسسة للموارد المتاحة لها لاقتناء مختلف موجوداتها، دون زيادة تؤدي إلى تعطيل الموارد ودون نقص يؤدي إلى ضياع الفرص لتمكين المؤسسة من تحقيق أفضل عائد ممكن دون التضحية بالسيولة.

↕ قسم المحاسبة:

- ✓ مراقبة ومتابعة العمليات المحاسبية من تسجيل واستلام؛
- ✓ إعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية وجدول حساب النتائج؛
- ✓ تحليل الحسابات والنتائج؛
- ✓ مطابقة المعايير المحاسبية المتمثلة في النظام المالي المحاسبي SCF؛
- ✓ متابعة الميزانيات التقديرية لمعرفة مقدار الفائض والعجز.

المطلب الثالث: أنواع الرقابة المالية في المؤسسة:

أثناء سؤالنا لرئيس قسم المالية والمحاسبة عن أنواع الرقابة المالية بالمؤسسة أجبنا كما يلي:

أولاً: الرقابة من حيث توقيتها الزمني: وتقسم إلى:

1- الرقابة السابقة: ويتم هذا النوع من الرقابة قبل اتخاذ الإجراءات التنفيذية لصرف أموال المؤسسة، وتقوم بها جهة مختصة تكون داخل المؤسسة لمنع الوقوع في الأخطاء والانحرافات عن طريق دراسات تقوم بها.

2- الرقابة الآنية: تضع المؤسسة تقارير وسجلات تحتوي على معلومات عن تنفيذ الأعمال ومسيرتها ومتابعة خطوات تنفيذها وتكون الرقابة هنا شاملة لكل الأقسام الموجودة بمؤسسة سونلغاز وباستمرار للقدرة على اكتشاف الأخطاء واتخاذ الإجراءات المناسبة.

3- الرقابة اللاحقة: بعد الانتهاء من العمليات الخاضعة للرقابة من طرف جهة مختصة تقوم بفحص ومراجعة الدفاتر الحسابية والمستندات التحصيل والصرف والحسابات الختامية وكافة النشاطات التي تقوم بها مؤسسة سونلغاز.

ثانياً الرقابة من حيث مستوياتها الإدارية: وتقسم إلى:

1- رقابة على مستوى الفرد: تقوم المؤسسة بمراقبة وتقييم أداء كل فرد لمعرفة مستوى كفاءته في العمل

2- رقابة على مستوى الوحدة الإدارية: تراقب المؤسسة كل قسم على حدة وذلك حسب التخصصات المتواجدة بمؤسسة سونلغاز لمعرفة مدى كفاءة هذه الأقسام لتحقيق هدف كل قسم للوصول إلى الهدف العام.

ثالثاً: الرقابة من حيث مصدرها: وتكمن في الرقابة الداخلية والخارجية وتمارس من جهة إدارية وهي:

1- الرقابة المالية الداخلية: تمارس من طرف أعوان داخل المؤسسة يقومون بعملية الجرد لكل سداسي

يغرض التأكد من أن جميع الأعمال تنفذ بشكل سليم يتماشى مع الهدف العام للمؤسسة.

2- الرقابة المالية الخارجية: ينفذ هذا النوع من الرقابة من طرف المؤسسة الأم (بالجزائر) من خلال مراقبة الحسابات والنتائج المحصل عليها بالمؤسسة - سونلغاز - وحدة قالمة - بشكل فجائي يتم هذا النوع من الرقابة باستخدام الحاسوب.

تساهم الرقابة المالية في تتبع أداء كافة نشاطات المؤسسة من أجل كشف الانحرافات المالية والمستقبلية والعمل على تفاديها من أجل الوصول إلى تحقيق أقصى كفاءة إدارية ممكنة.

المبحث الثالث: أدوات الرقابة المالية كأداة لتقييم الأداء المالي في مؤسسة سونلغاز - وحدة

قالمة-

سوف نقوم في هذا المبحث بتحليل الوضعية المالية لمؤسسة سونلغاز وذلك من خلال جدول حسابات النتائج والميزانية المالية باستعمال التحليل المالي الذي يتمثل في التوازنات المالية وباستعمال الموازنة التقديرية، من أجل الوصول إلى نتائج دقيقة وشاملة عن عملية التقييم.

المطلب الأول: متطلبات تطبيق أدوات الرقابة المالية:

هناك متطلبات تعتمد عليها الرقابة المالية في تطبيق التحليل المالي والموازنة التقديرية وهي الميزانية المالية المختصرة وجدول حسابات النتائج التقييم للأداء المالي لمؤسسة - سونلغاز-.

أولاً: الميزانية المالية المختصرة لثلاث سنوات بالنسبة للأصول: الجدول رقم (3-4) يبين ذلك:

الجدول رقم (3-4) الميزانية المالية المختصرة لسنوات 2010-2011-2012 لجانب الأصول:

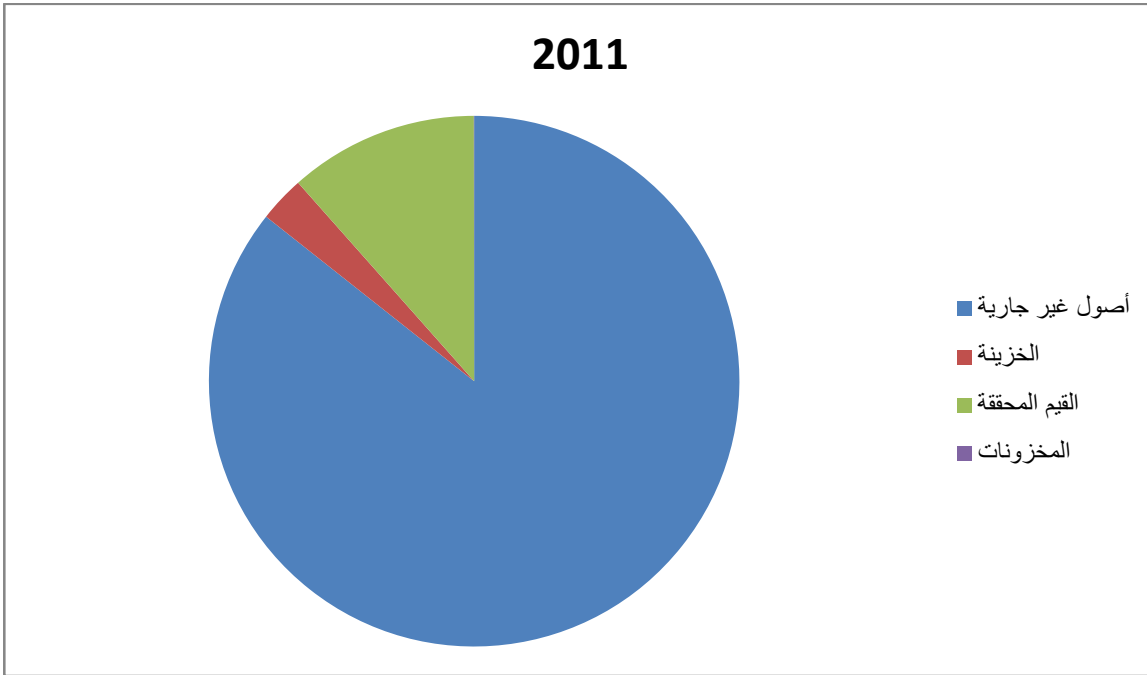
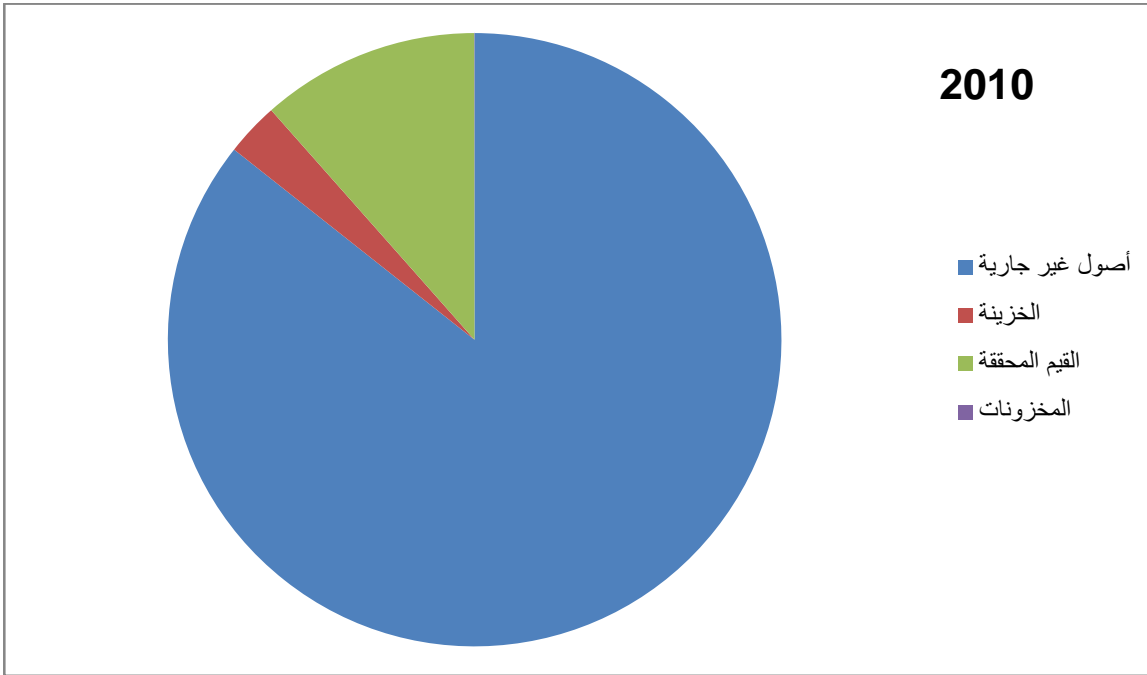
(الوحدة دج)

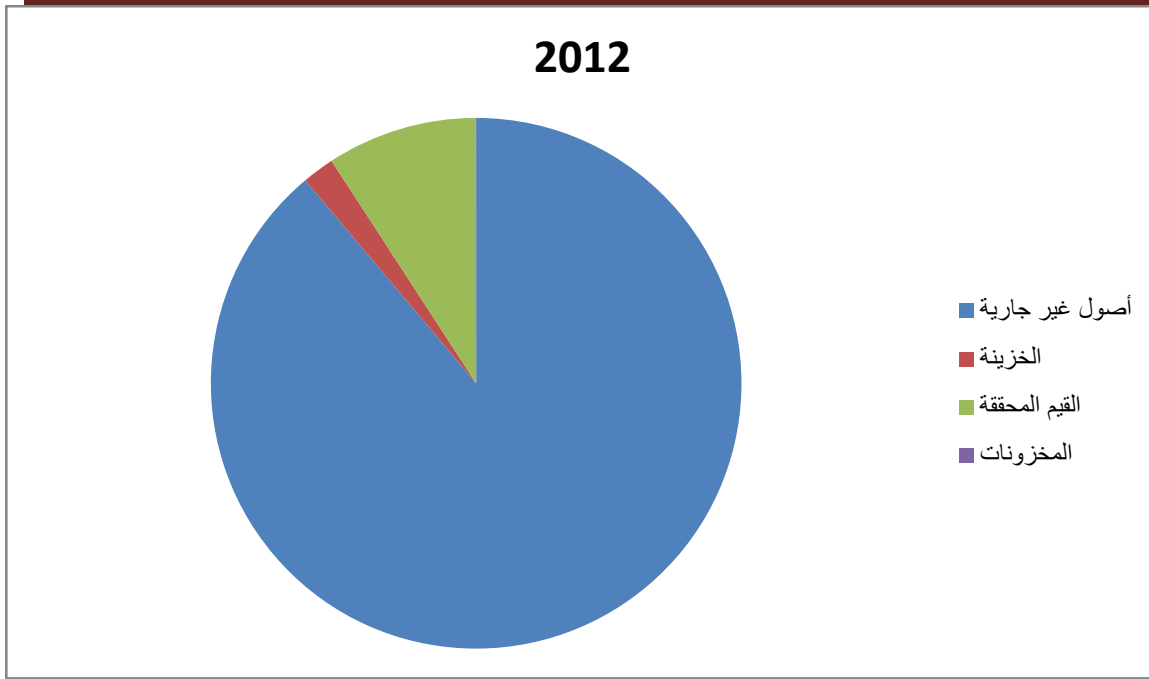
النسبة	2012	النسبة	2011	النسبة	2010	الأصول
88.7	5 648 561 644,57	85,64	5 631 666 625,53	94,53	5 647 746 848 ,83	الأصول الغير جارية
11,12	707 152 844,74	14,35	954 666 537,05	5,47	327 085 560,78	الأصول الجارية
0,02	1 603 965,90	0,02	1 603 965,90	0,02	1 603 965,90	المخزونات
9,14	581 377 392,9	11,52	766 129 815,64	3,37	201 301 108,9	القيم القابلة للتحقيق
1,95	124 171 485,98	2,81	186 876 755,55	2,07	124 171 485,98	الخزينة
100	6 355 714 489,31	100	6 646 273 162,68	100	5 974 832 409,17	مجموع الأصول

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المالية المفصلة لمؤسسة سونلغاز - وحدة قالمة-

وفيما يلي التمثيل البياني للميزانيات المالية المختصرة لسنوات 2010-2011-2012 لجانب الأصول:

الشكل رقم (3-2): التمثيل البياني للميزانيات المالية المختصرة لسنوات 2010-2011-2012 لجانب الأصول:





المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة للأصول

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه و التمثيل البياني أن أصول المؤسسة لسنوات الثلاث على التوالي: 2010-2011-2012 تقدر النسبة الغير جارية لسنتي 2010 و 2012 بنسبة مرتفعة بـ 94,53% و 88,87% يعود هذا الارتفاع على حساب الأصول الجارية التي تحقق انخفاض بنسبة تقدر بـ 5,47% و 11,12% ويقابل هذا الانخفاض نقصان في القيم القابلة للتحقيق والخزينة، أما في سنة 2011 فقدرت نسبة الأصول الغير جارية بـ 85,64% ويعود انخفاض الأصول الغير جارية إلى ارتفاع بنسبة 14,35%. والجدول رقم (3-5) يتمثل في الميزانية المالية المختصرة لثلاث سنوات بالنسبة لجانب الخصوم.

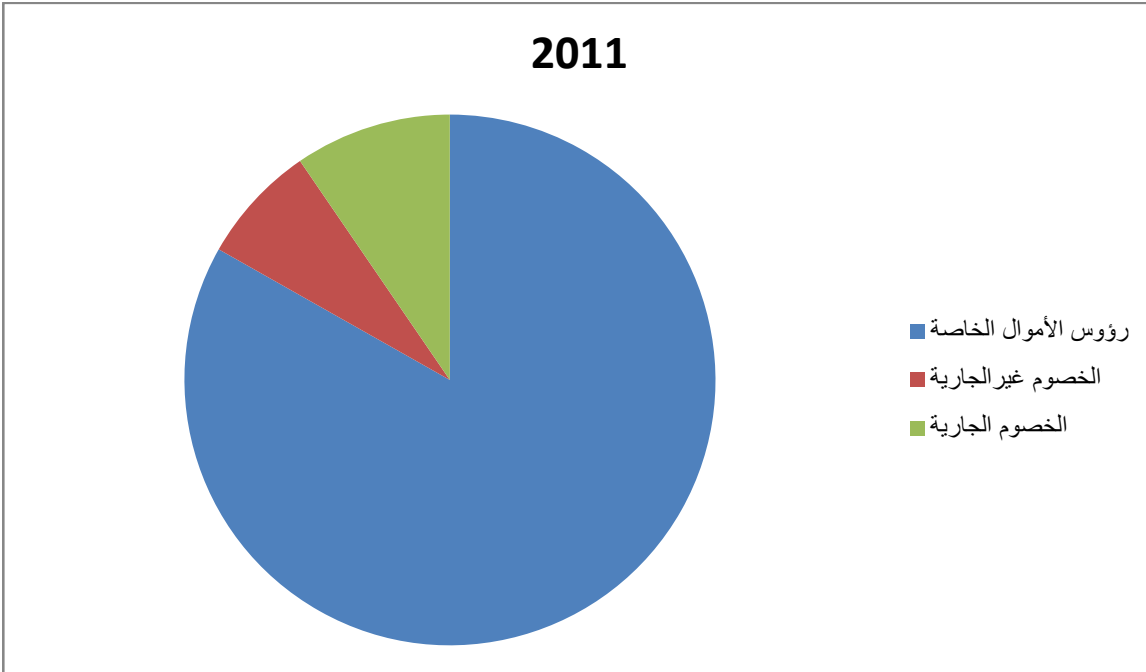
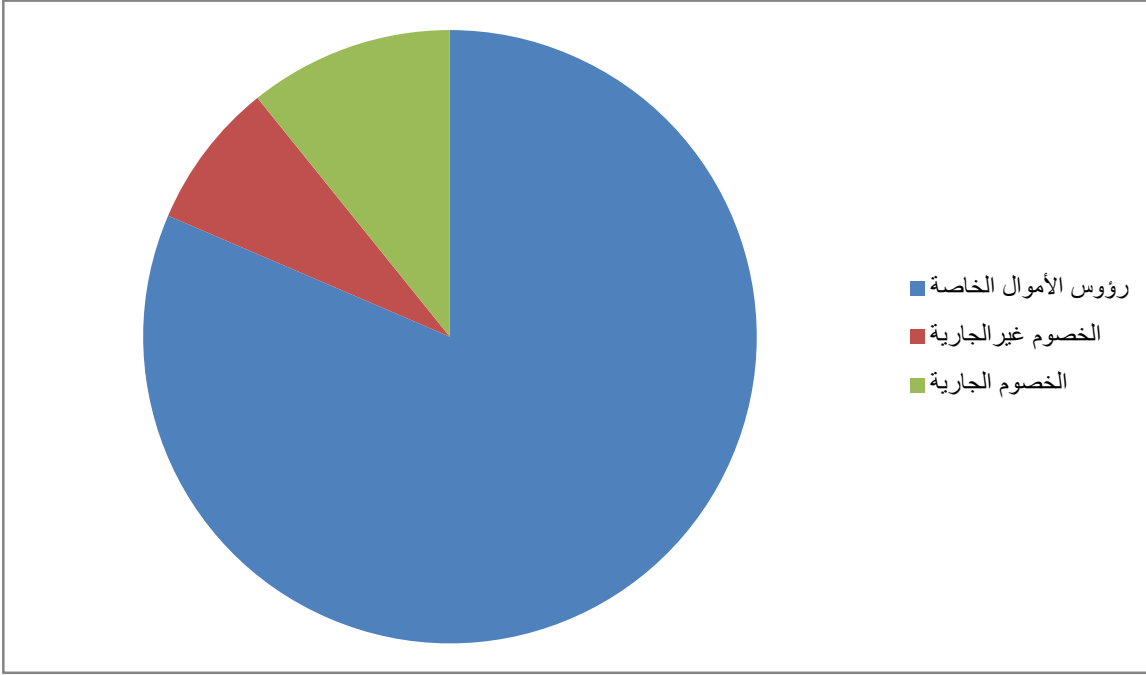
والجدول رقم (3-5): الميزانية المالية المختصرة لسنوات 2010-2011-2012 لجانب الخصوم الوحدة (دج)

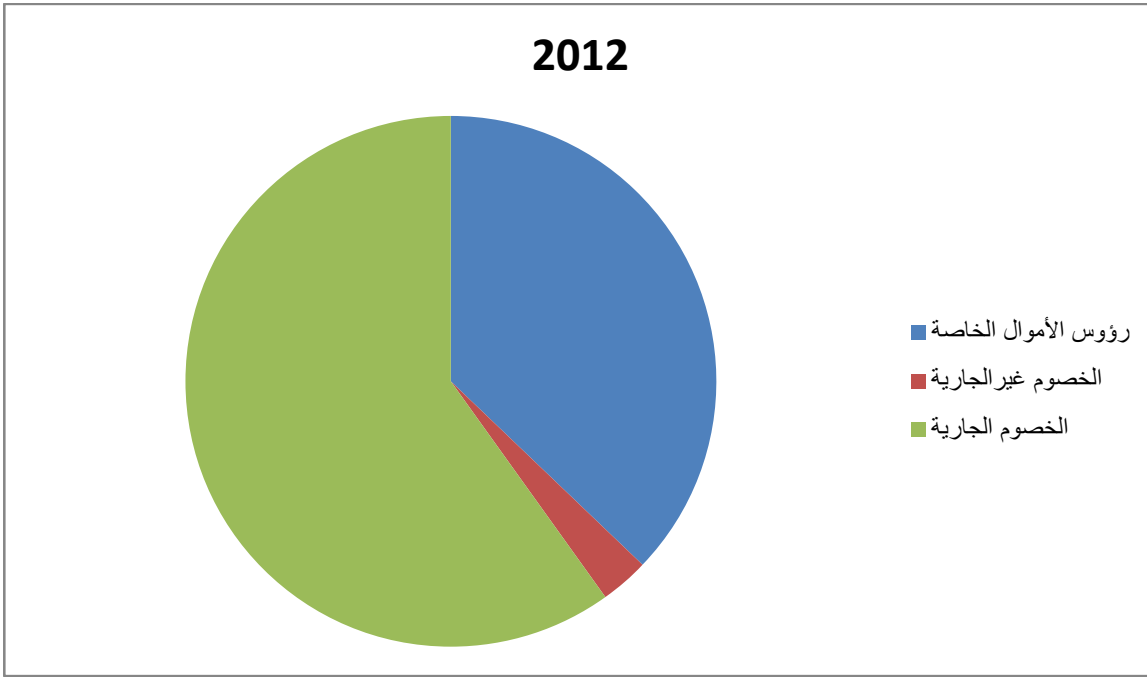
النسبة	2012	النسبة	2011	النسبة	2010	الخصوم
						الأموال الدائمة
37,15	2 361 182 694,17	83,17	5 527 904 121,99	81,44	4 866 076 251,99	رؤوس الأموال الخاصة
2,96	188 964 461,52	7,26	482 590 367,2	7,76	463 632 325,38	الخصوم غير الجارية
59,88	3 805 935 333,62	9,56	635 762 673,4	10,79	645 123 837,2	الخصوم الجارية
100	6 355 714 489,31	100	6 646 273 162,68	100	5 974 832 409	مجموع الخصوم

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المالية المفصلة لمؤسسة سونغاز - وحدة قالمة-

وفيما يلي التمثيل البياني للميزانيات المالية المختصرة لسنوات 2010-2011-2012 لجانب الخصوم:

الشكل رقم (3-3) التمثيل البياني للميزانية المختصرة لسنوات 2010-2011-2012 لجانب الخصوم





المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة للخصوم

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه والتمثيل البياني أن جانب الخصوم لسنوات الثلاث على التوالي هناك تذبذب في نسب رؤوس الأموال الخاصة والخصوم الغير جارية حيث عرفت انخفاض خلال سنة 2012 بمعدل 37,15% لرؤوس الأموال الخاصة 2,96% للخصوم الجارية فقد ارتفعت في سنة 2012 بمعدل 59,88% مقارنة بنسبتي 2010 و 2011 وهذا ما يدل أن المؤسسة تعتمد على الخصوم الجارية أكثر من الأموال الدائمة

ثانيا: جدول حسابات النتائج:

الجدول الموالي يعرض حسابات النتائج لمؤسسة سونلغاز -وحدة قالمة- لسنوات 2010-2011-2012 بالإضافة إلى تحليل النتائج:

جدول رقم (3-6): دراسة تغيرات جدول حسابات النتائج

الوحدة(دج)

	التغير في 2012		التغير في 2011	2012	2011	2010	البيان
				2 049 896 004,94	2 005 238 397,58	1 999 994 739,29	رقم الأعمال
				0,00	0,00	0,00	تغيير مخزونات المنتجات المصنعة
				0,00	0,00	0,00	والمنتجات قيد التصنيع
				0,00	49 901 165,66	49 901 265,66	الإنتاج المثبت
							إعلانات الاستغلال
(0,25)	(5 243 659)	0,25	5 243 658	2 049 896 004,94	2 055 139 663	2 049 896 005,95	I - إنتاج السنة المالية
				-680 759 809,27	-1 042 853 064,08	-662 326 124,70	المشتريات المستهلكة
				-469 899 666,88	-615 264 315,3	-485 419 914,6	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
(30,60)	507 457 903	44,47	(510 371 300)	-1 150 659 476,15	-1 658 117 379,47	-1 147 746 079,32	II - استهلاك السنة المالية
126,49	502 214 245	(55,99)	(505 127 641,9)	899 236 528,79	397 022 283,77	902 149 925,62	III - القيمة المضافة (II-I)
				-431 060 405,29	388 317 506,68	-431 060 405,29	أعباء المستخدمين
				-36 372 319,08	-36 372 319,08	-36 372 319,08	الضرائب والرسوم والمدفوعات المالية
(1660,68)	459 471 346,4	(106,36)	(462 384 743,3)	431 803 804,42	-27 667 541,98	434 717 201,3	VI - إجمالي فائض الاستغلال
				12 273 863,21	0,00	0,00	المنتجات العملية الأخرى
				150 000,00	-2 205 464,33	-675 498,72	الأعباء العملية الأخرى
				0,00	-256 131 139,65	0,00	المخصصات للاستهلاك والمؤونات وخسائر القيمة

				204 531,84	0,00	0,00	الاسترجاعات على خسائر القيمة والمؤونات
(255,28)	730 136 349,3	(165,89)	(720 045 852,5)	444 132 199,49	-286 004 149,9	434 041 702,6	V- النتيجة العمليانية
				0,00	0,00	0,00	المنتجات المالية
				-9 143 786,76	-10 029 931,74	-8 906 501,9	الأعباء المالية
(8,83)	886 144,98	12,61	(1 123 429,84)	-9 143 786,76	-10 029 931,74	-8 906 501,9	IV- النتيجة المالية
(257,62)	710 962 630,9	(164,91)	(701 109 418,9)	434 988 412,71	-275 974 218,2	425 135 200,7	IIV- النتيجة العادية قبل الضرائب
				0,00	0,00	0,00	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
				0,00	0,00	0,00	الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية
0,35	7 234 736	0,25	5 243 658	2 062 374 399,99	2 055 139 663,24	2 049 896,005	مجموع منتجات الأنشطة العادية
31,56	750 787 753	46,10	(750 412 936)	-1 627 385 987,28	-2 378 173 740	-1 627 760 804	مجموع أعباء الأنشطة العادية
(234,65)	758 022 489,7	(175,98)	(748 169 278)	434 988 412,71	-323 034 077	425 135 201	IIIV- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
				0,00	92 319 360,32	1 898 423,05	العناصر الغير العادية (منتجات)
				20 000,00	-9 557 103,47	-45 870 444,97	العناصر الغير العادية (الأعباء)
(100,02)	(82 782 256,85)	(288,21)	126 734 278,8	20 000,00	82 762 256,85	-43 972 021,92	XI- النتيجة غير العادية
103,95	221 696 591,9	(44,04)	(167 891 357,9)	434 968 412,71	213 271 820,86	381 163 170,71	X- صافي نتيجة السنة المالية

المصدر: من إعداد الطالبتين وثائق من قسم المالية والمحاسبة للمؤسسة - سونغاز - وحدة قالمة

من خلال الجدول أعلاه يمكن استخلاص ما يأتي:

- 1- إنتاج السنة المالية: عرف إنتاج السنة المالية تناقص مستمر حيث قدر معدل في سنة 2011 بـ: 0,25%، وقدر في سنة 2012 بـ: 0,25% وهذا معدل منخفض على المعدل السابق وهذا يدل على انخفاض في مبيعات سونلغاز.
- 2- القيمة المضافة: نلاحظ من خلال جدول حسابات النتائج أن المؤسسة عجزت في القيمة المضافة في سنة 2011 حيث قدر معدل هذا العجز بـ 55,99%، أما في سنة 2012 حققت فائض في القيمة المضافة بمعدل 126,49%، وهذا ما يدل أن المؤسسة قد خفضت استهلاك الفترة هذا ما أدى إلى ارتفاع معدل القيمة المضافة، وهذا ما يعني أن المؤسسة قد تحكمت في استهلاكاتها مقارنة بإنتاج السنة المالية.
- 3- الفائض الإجمالي للاستغلال: من خلال جدول النتائج نلاحظ أن المؤسسة قد حققت عجز إجمالي الاستغلال خلال السنوات الثلاثة محل الدراسة، بالإضافة إلى أنه في تناقص مستمر فقد قدر معدله في سنة 2011 بـ 106,36%، وفي سنة 2012 بـ 1660,68%، وهذا ما يدل على أن المؤسسة لم تستطع تغطية أعباء المستخدمين، ويعني هذا أن وضع المؤسسة سيئ.
- 4- النتيجة التشغيلية: من خلال جدول حسابات النتائج نلاحظ أن المؤسسة قد حققت نتيجة تشغيلية سالبة خلال سنة 2011 ونتيجة موجبة سنة 2012 بسبب ارتفاع في نتيجة الأعباء التشغيلية الأخرى، وقد قدر معدل نمو النتيجة التشغيلية في سنة 2011 بـ 255,28، ورغم زيادة في النتيجة التشغيلية إلا أنه في انخفاض مستمر.
- 5- النتيجة المالية: نلاحظ أم النتيجة المالية سالبة في سنة 2011 وذلك بسبب عدم قدرة المنتوجات المالية تغطية الأعباء المالية، وبالرغم من ذلك إلا أنها ارتفعت في سنة 2012، أما النتيجة الصافية فقد كانت منخفضة في سنة 2011 بـ 44,04% أما في سنة 2012 ارتفعت بـ 103,95% وهذا ما يدل على أن المؤسسة في وضعية جيدة

المطلب الثاني: التحليل بواسطة التوازنات المالية:

تعد التوازنات المالية من أهم الأدوات المستخدمة لتقييم الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز -وحدة قائمة- ومعرفة وضعيتها المالية، وتستمد التوازنات المالية نتائجها من ميزانيتها المالية لمدة ثلاث سنوات متتالية.

01- رأس المال العامل:

نقوم بحساب رأس المال العامل للمؤسسة وذلك من أجل معرفة أن المؤسسة متوازنة ماليا أم لا، ولهذا نقوم بحساب رأس المال العامل انطلاقا من الميزانية المالية المختصة لمؤسسة سونلغاز لسنوات 2010، 2011، 2012 وهذا من أجل متابعة تطوره كما هو موضح في الجدول رقم (3-7):

الجدول رقم (3-7): حساب رأس المال العامل (الوحدة: دج)

2012	2011	2010	البيان السنوات
2 550 147 156	6 010 494 488	5 329 708 576	رؤوس الأموال الخاصة+ الخصوم الغير جارية
-	-	-	-
5 648 561 644,57	5 691 666 625,35	5 647 746 848,83	الأصول الغير جارية
(3 098 414 489)	318 827 863,2	(318 038 271,7)	صافي رأس المال العامل

المصدر: من إعداد الطالبان، بالاعتماد على الميزانيات المالية المختصة لمؤسسة سونلغاز

من خلال النتائج المحصل عليها والمبينة في الجدول أعلاه نلاحظ أن رأس المال العامل لسنة 2010 سالب، وهذا يعني أن الأصول الغير جارية أكبر من رؤوس الأموال الخاصة والخصوم الغير جارية وبالتالي فهي تعاني من عجز في السيولة.

وفي سنة 2011 نلاحظ أن رأس المال العامل كان موجب يقدر بـ 318 827 863,2 دج، وهذا يعني أن رؤوس الأموال الخاصة والخصوم الغير جارية تغطي الأصول الجارية.

وفي سنة 2012 نلاحظ أن رأس المال العامل كان سالبا أيضا يقدر بـ 3 098 414 489 دج، وهذا يعني أن الأموال الدائمة (رؤوس الأموال الخاصة والخصوم الغير جارية) لم تغطي بصفة إجمالية الأصول الغير جارية، هنا سوف تواجه المؤسسة مشاكل من جانب التوازن المالي نلاحظ أن مؤسسة سونلغاز خلال سنتي 2010 و 2012 لم تحقق هامش أمان وأن المؤسسة لم تحقق التوازن المالي، وعلى ضوء النتائج يمكن القول بأن وحدة SDE وحدة قائمة لا تنطبق عليها هذه الملاحظات باعتبارها فرع من المديرية العامة فهي لا تمتلك في ميزانيتها جميع العناصر وظهور رأس المال العامل سالب هذا يفسر كالاتي:

توجد عناصر في ميزانية المديرية العامة لا يوجد في ميزانية وحدة قائمة (العلاوات، الاحتياطات، الضرائب المؤجلة والديون الغير جارية جزء منها في الوحدة والباقي في المديرية العامة)، فالوحدة تقوم بتحويل مبالغ ضخمة إلى المديرية العامة ويبقى جزء فقط لدى الوحدة وهذا ما يفسر النتائج المعطاة.

02- احتياجات رأس المال العامل:

انطلاقاً من الميزانيات المالية لمؤسسة سونلغاز لسنوات 2010، 2011، 2012، كما هو مبين في الجدول أدناه:

جدول رقم (3-8): حساب احتياجات رأس المال العامل

2012	2011	2010	السنوات البيان
125 275 451,8	188 476 721,4	125 775 451,8	المخزونات+الخزينة
-	-	-	-
707 152 844,74	954 606 537	327 085 560,7	مجموع الأصول جارية
(581 377 392,9)	(766 129 815,5)	(201 310 108,9)	احتياج رأس المال العامل

المصدر: من إعداد الطالبان، بالاعتماد على الميزانيات المالية المختصرة لمؤسسة سونلغاز

من خلال النتائج المحصل عليها في الجدول أعلاه، نلاحظ أنه في سنة 2010 حققت المؤسسة احتياجاً في رأس المال العامل، وهذا يعني أنها تمكنت من تغطية احتياجات الدورة الاستغلالية بواسطة مواردها العادية.

وفي سنة 2011 كان الاحتياج في رأس المال العامل سالب، وهذا يعني أن المؤسسة تمكنت من تغطية احتياجات دورة الاستغلال بمواردها العادية، ويمكن القول بأن احتياجات دورة الاستغلال بمواردها العادية، ويمكن القول بأن رأس المال العامل في انخفاض مقارنة بالسنة الماضية

وفي سنة 2012 كان الاحتياج في رأس المال العامل سالب وهذا يعني أن المؤسسة تكلمت من تغطيت احتياجات دورة الاستغلال لمواردها العادية، وهذا يفسر بأن الوحدة تحول المبالغ من خزنتها إلى خزينة المديرية العامة.

03- الخزينة: تعتبر الخزينة من أهم مؤشرات التوازن المالي ويتم حسابها من خلال الجدول أدناه:

جدول رقم (3-9): حساب الخزينة

2012	2011	2010	السنوات البيان
3 098 414 489	318 827 863,2	318 038 271,7	رأس المال العام
-	-	-	-
581 377 392,9	766 129 815,5	201 310 108,9	احتياج رأس المال العام
(3 040 276 749)	1 084 957 679	(116 728 163,8)	الخزينة

المصدر: من إعداد الطالبان، بالاعتماد على الميزانيات المالية المختصرة لمؤسسة سونلغاز

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن رصيد الخزينة سالب في سنتي 2010 و 2012 وهذا راجع إلى أن الوحدة تحول المبلغ من خزنتها إلى خزينة المديرية العامة

المطلب الثالث: التحليل بواسطة النسب المالية:

لقد قمنا بالتطرق إلى أهم النسب المالية المستعملة في تقييم الأداء المالي لمؤسسة سونغاز -وحدة قائمة- للفترة الممتدة من 2010 إلى غاية 2011 المتعلقة بالسيولة، نسب النشاط، نسبة الهيكلة ونسب الربحية، والتي تستند منهاجها من الميزانية المالية وجدول حسابات النتائج.

أولاً: نسب السيولة: وتمثل نسبة سيولة الأصول، نسبة السيولة العامة، نسبة السيولة المختصرة، نسبة السيولة الفورية.

جدول رقم (3-10): نسب السيولة لثلاث سنوات 2010، 2011، 2012

النسبة	كيفية حسابها	2010	2011	2012
نسبة سيولة الأصول	$\frac{\text{الأصول الجارية}}{\text{مجموع الأصول}}$	$\frac{327\ 085\ 566,7}{5\ 974\ 832\ 402,7}$ 0,54=	$\frac{954\ 606\ 537}{6\ 646\ 273\ 162,6}$ 0,14=	$\frac{707\ 152\ 844,74}{6\ 355\ 714\ 489,31}$ 0,19=
نسبة السيولة العامة	$\frac{\text{الأصول الجارية}}{\text{خصوم جارية}}$	$\frac{327\ 085\ 566,7}{645\ 123\ 832,2}$ 0,50=	$\frac{954\ 606\ 537}{635\ 762\ 673,4}$ 1,50=	$\frac{707\ 152\ 844,74}{3\ 805\ 935\ 333,62}$ 0,18=
نسبة السيولة المختصرة	$\frac{\text{الأصول الجارية- المخزون}}{\text{خصوم جارية}}$	$\frac{1\ 603\ 965,9-327\ 085\ 566,7}{645\ 123\ 832,2}$ 0,50=	$\frac{1\ 603\ 965,9-954\ 606\ 537}{635\ 762\ 673,4}$ 1,49=	$\frac{1\ 603\ 965,9-707\ 152\ 844,74}{3\ 805\ 935\ 333,62}$ 0,18=
نسبة السيولة الفورية	$\frac{\text{الخزينة}}{\text{خصوم جارية}}$	$\frac{124\ 171\ 485,98}{5\ 974\ 832\ 402,7}$ 0,19=	$\frac{186\ 872\ 755,55}{5\ 974\ 832\ 402,7}$ 0,29=	$\frac{124\ 171\ 485,98}{5\ 974\ 832\ 402,7}$ 0,03=

المصدر: من إعداد الطالبان، بالاعتماد على الميزانيات المالية المختصرة لمؤسسة سونغاز

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن نسبة سيولة الأصول لسنوات 2010، 2011، 2012 موجبة ولكنها متذبذبة من سنة إلى أخرى، وهذه النسبة كانت أقل من 1 في السنوات الثلاث وهذا يدل على أن المؤسسة تعتمد على الأصول الجارية أكثر من الأصول الغير جارية.

كما نلاحظ أيضا أن نسبة السيولة العامة لسنوات 2010، 2011 و 2012 موجبة ولكنها في تذبذب من سنة إلى أخرى، ففي سنة 2011 كانت أكثر من 1 بنسبة 1,5 % وهذا يدل على أن الأصول الجارية لها القدرة في تمويل الخصوم الجارية وهذا راجع إلى ارتفاع قيمة الأصول الجارية، أما فيما يخص سنة 2012 فانخفضت نسبتها بـ 0,18% وهذا يدل على أن الأصول الجارية عجزت عن تمويل الخصوم الجارية وهذا راجع إلى انخفاض قيمة الأصول الجارية

كما نلاحظ أن نسبة السيولة المختصرة للمؤسسة على أنها قادرة على سداد خصومها الجارية نوعا ما عن طريق القيم القابلة للتحقيق والخزينة لسنتي 2010 و 2011 على التوالي، أما بالنسبة لسنة 2012 فهي قليلة نسبيا.

كما نلاحظ بالنسبة للسيولة الفورية للمؤسسة في تزايد في سنة 2011 مقارنة مع سنة 2010 ثم تعود لتتخفف في سنة 2012 وهي نسبة ضعيفة.

ثانيا: حسب النشاط: تقيس نسب النشاط مدى كفاءة إدارة المؤسسة في استخدام مواردها المتاحة لفعالية وكفاءة في توليد العوائد من خلال استثمار أصولها وهو ما تبرزه المعدلات الآتية:

الجدول رقم (3-11): نسب النشاط لثلاث سنوات 2010، 2011، 2012

المعدل	كيفية حسابها	2010	2011	2012
معدل دوران الأصول الجارية	رقم الأعمال مجموع الأصول الجارية	$\frac{1\ 999\ 994\ 739,29}{327\ 085\ 560,7}$ 6,11=	$\frac{2\ 005\ 238\ 397,58}{954\ 606\ 537}$ 2,10=	$\frac{2\ 049\ 896\ 004,94}{707\ 152\ 844,74}$ 2,89=
معدل دوران الأصول الثابتة	رقم الأعمال مجموع الأصول الغير الجارية	$\frac{1\ 999\ 994\ 739,29}{5\ 647\ 746\ 848,83}$ 0,35=	$\frac{2\ 005\ 238\ 397,58}{5\ 691\ 666\ 625,53}$ 0,35=	$\frac{2\ 049\ 896\ 004,94}{5\ 648\ 561\ 644,57}$ 3,62=
نعدل دوران الأصول	رقم الأعمال مجموع الأصول	$\frac{1\ 999\ 994\ 739,29}{5\ 974\ 832\ 402,57}$ 0,33=	$\frac{2\ 005\ 238\ 397,58}{6\ 646\ 273\ 162,6}$ 0,33=	$\frac{2\ 049\ 896\ 004,94}{6\ 355\ 714\ 489,31}$ 0,32=

المصدر: من إعداد الطالبان، بالاعتماد على الميزانيات المالية المختصرة لمؤسسة سونغاز

من خلال الجدول نلاحظ أن معدل دوران الأصول في انخفاض خلال السنتين الأخيرتين، وتوضح هذه النسبة الأصول ومقدارها على توليد المبيعات من خلال استخدام الأصول الإجمالية للمؤسسة وبالتالي فإن سنة 2012 هي أقل نسبة، وكلما قل هذا المعدل يدل على عدم استغلال المؤسسة لأصولها بصورة جيدة.

ونلاحظ أن معدل دوران الأصول الغير جارية في تطور مستمر من سنة إلى أخرى وهذا دليل على زيادة كفاءة المؤسسة من خلال الاستخدام الأمثل لأصولها الغير جارية، ونلاحظ أن سنة 2012 أفضل من سنتي 2010 و 2011.

كما نلاحظ أن معدل دوران الأصول في انخفاض من سنة إلى أخرى وهذا دليل على تناقص إنتاجية الأصول الجارية في توليد المبيعات وكانت سنة 2012 هي الأقل مقارنة بسنة 2010.

ثالثا: نسب الهيكلية: تهتم نسب الهيكلية بإبراز هيكل ميزانية المؤسسة والجدول رقم (3-12): يوضح أهم نسب الهيكلية:

الجدول رقم (3-12): نسب الهيكلية لثلاث سنوات 2010، 2011، 2012

2012	2011	2010	كيفية حسابها	المعدل
$\frac{3\,994\,899\,795}{2\,549\,779\,156}$ 1,56=	$\frac{1\,118\,353\,041}{6\,010\,494\,488}$ 0,18=	$\frac{1\,108\,756\,157,58}{5\,329\,708\,576,37}$ 0,20=	$\frac{\text{الخصوم الجارية + الغير جارية}}{\text{الأموال الدائمة}}$	نسبة السيولة الآجلة
$\frac{2\,361\,182\,694,14}{6\,355\,714\,498,31}$ 0,37=	$\frac{5\,527\,904\,121,99}{6\,646\,273\,162,68}$ 0,83=	$\frac{4\,866\,076\,251,99}{5\,974\,832\,402,57}$ 0,81=	$\frac{\text{رؤوس الأموال الخاصة}}{\text{مجموع الخصوم}}$	نسبة الاستقلالية المالية
$\frac{3\,994\,899\,795}{6\,355\,714\,489,31}$ 0,62=	$\frac{1\,118\,353\,041}{6\,646\,273\,162,68}$ 0,16=	$\frac{1\,108\,756\,157,58}{5\,974\,832\,402,57}$ 0,18=	$\frac{\text{الخصوم الجارية + الغير جارية}}{\text{مجموع الخصوم}}$	نسبة الوفاء العامة (قابلية التسديد)
$\frac{2\,549\,779\,156}{5\,648\,561\,644,57}$ 0,45=	$\frac{6\,010\,494\,488}{5\,691\,666\,625,53}$ 1,05=	$\frac{5\,329\,708\,576}{5\,647\,746\,848,83}$ 0,94=	$\frac{\text{الأموال الدائمة}}{\text{الأصول الغير جارية}}$	نسبة التمويل الدائم
$\frac{2\,361\,182\,694,14}{5\,648\,561\,644,57}$ 0,41=	$\frac{5\,527\,904\,121,99}{5\,691\,666\,625,53}$ 0,97=	$\frac{4\,866\,076\,251,99}{5\,647\,746\,848,83}$ 0,86=	$\frac{\text{رؤوس الأموال الخاصة}}{\text{الأصول الغير جارية}}$	نسبة التمويل الخاص

المصدر: من إعداد الطالبان، بالاعتماد على الميزانيات المالية المختصرة لمؤسسة سونلغاز

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن نسبة السيولة الآجل للمؤسسة في ارتفاع من سنة إلى أخرى وهذا يعني أنه كلما ارتفعت زاد خطر عدم التسديد للمؤسسة.

كما نلاحظ أن نسبة الاستقلالية المالية في انخفاض من سنة إلى أخرى وكلما انخفضت هذه النسبة زادت احتمالات عدم الوفاء أو خدمة الدين نتيجة لتذبذب في رؤوس الأموال الخاصة وكذا ارتفاع في مجموع الخصوم. كما نلاحظ أيضا أن نسبة الوفاء العامة في سنتي 2010، 2011 كانت منخفضة بنسبة 0,18 و 0,16 أما في سنة 2012 فارتفعت إلى 0,62 وهذا يعني على وجود مخاطر السيولة.

كما نلاحظ أن نسبة التمويل الدائم منخفضة سنة 2010 بنسبة 0,94 ثم ارتفعت إلى 1,05 سنة 2011، أما في سنة 2012 فانخفضت إلى 0,45 وهذا يعني أن المؤسسة تغطي الأصول الغير جارية على أموالها الدائمة فهي تحقق هامش أمان بنسبة ضئيلة.

أما فيما يخص نسبة التمويل الخاص فهي في تذبذب من سنة إلى أخرى وهذا يعني أن المؤسسة لم تستطيع تغطية أصولها الغير جارية على رؤوس الأموال الخاصة.

رابعا: نسبة الربحية: تهتم نسب الربحية بقياس الكفاءة والفاعلية لمؤسسة سونلغاز -وحدة قائمة- لتوليد الأرباح من خلال استخدام مواردها المالية، والجدول رقم (3-13) يوضح أهم نسب الربحية.

الجدول رقم (3-13): نسب الربحية لثلاث سنوات 2010، 2011، 2012

2012	2011	2010	كيفية حسابها	المعدل
$\frac{434\ 988\ 412,71}{2\ 049\ 896\ 004,94}$ 0,21=	$\frac{-275\ 974\ 218,2}{2\ 005\ 238\ 397,58}$ -0,13=	$\frac{425\ 135\ 200,7}{1\ 999\ 994\ 739,29}$ 0,21=	$\frac{\text{النتيجة الإجمالية}}{\text{رقم الأعمال}}$	المردودية التجارية
$\frac{434\ 968\ 412,71}{2\ 361\ 182\ 694,17}$ 0,01=	$\frac{213\ 271\ 820,86}{5\ 527\ 904\ 121,99}$ 0,03=	$\frac{381\ 163\ 178,71}{4\ 866\ 076\ 251,99}$ 0,07=	$\frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{رؤوس الأموال}}$	المردودية المالية
$\frac{434\ 988\ 412,71}{6\ 355\ 714\ 489,31}$ 0,06=	$\frac{-275\ 974\ 218,2}{6\ 646\ 273\ 162,68}$ -0,04=	$\frac{425\ 135\ 200,7}{5\ 974\ 832\ 402,57}$ 0,07=	$\frac{\text{النتيجة الإجمالية}}{\text{مجموع الأصول}}$	المردودية الاقتصادية

المصدر: من إعداد الطالبان، بالاعتماد على الميزانيات المالية المختصرة لمؤسسة سونلغاز

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن المردودية التجارية للمؤسسة في انخفاض من سنة إلى أخرى فنلاحظ أن المؤسسة حققت مردودية تجارية في سنة 2010 بنسبة 0,21 وفي سنة 2011 حققت مردودية أقل أما في سنة 2012 فارتفعت المردودية التجارية بنسبة ضئيل مقارنة بسنة 2011، وعموما فإن سنتي 2010 و2012 هما الأفضل وهذا الانخفاض سببه الزيادة في رأس المال الخاص للمؤسسة.

كما نلاحظ أيضا بالنسبة للمردودية الاقتصادية وهذا يعني على عدم كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها لتحقيق الأرباح ونلاحظ أنها غير ملائمة.

كما نلاحظ أن المردودية المالية للمؤسسة تنخفض من سنة إلى أخرى وهذا دليل على أنها سيئة وهذا راجع لانخفاض في قيمة النتيجة الصافية.

المطلب الرابع: الموازنة التقديرية كأداة لتفعيل الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز

سوف نعرض في هذه الدراسة التغيرات التي تطرأ على موازنة التقديرية المالية لسنوات 2012، 2013 و2014 من خلال مقارنة ما هو محقق مع ما هو متوقع والتي تظهر في الجدول رقم: (3-14).

جدول رقم (3-14): التغيرات في الموازنة التقديرية لسنوات 2012، 2013، 2014

الوحدة(دج)

	المحقة 2014	المتوقعة 2014		المحقة 2013	المتوقعة 2013		المحقة 2012	المتوقعة 2012	البيان
-	-	2 059 600	25,23	2 707 059	2 161 611	19,66	2 811 525	2 349 500	مصاريف الاستغلال
-	-	38 000	71,05	65 000	38 000	97,36	75 000	38 000	مشتريات استهلاكية
-	-	1 226 000	33,29	2 000 000	1 500 888	40	2 100 000	1 500 000	مشتريات الكهرباء
-	-	150 000	30,10	130 660	100 423	(33,25)	100 125	150 000	مشتريات الغاز الطبيعي
-	-	505 000	7,89	350 000	380 000	(27,32)	399 000	549 000	خدمات
-	-	45 000	8,33	55 000	60 000	47,05	100 000	68 000	نقل الغاز
-	-	340 000	(7,5)	185 000	200 000	(43,01)	200 000	351 000	نقل الكهرباء
-	-	120 000	8,33	110 000	120 000	(23,84)	99 000	130 000	خدمات أخرى
-	-	40 000	(16,66)	50 000	60 000	0	60 000	60 000	الضرائب
-	-	99 000	6,25	96 000	80 000	50	75 000	50 000	أعباء المستخدمين
-	-	1 500	0	1 500	1 500	0	1 500	1 500	مصاريف مالية
-	-	100	0	800	800	(10)	900	1 000	تأمينات
-	-	2 059 600	25,23	2 707 059	2 161 611	19,66	2 811 525	2 349 500	مجموع مصاريف الاستغلال
-	-	2 300 000	(0,8)	2 900 000	2 923 532	13,96	735 000	2 400 000	المداحيل
-	-	2 020 000	0,02	2 000 900	2 000 474	0,03	2 200 900	2 200 100	رقم الأعمال
-	-	(39 600)	338,23	(706 159)	(161 137)	308,71	(610 625)	(149 400)	التغير في الاستغلال
-	-	1 134 000	(16,50)	1 573 000	1 884 000	32,50	1 502 600	1 134 000	مصاريف الاستثمارات للكهرباء والغاز

-	-	8 000	25	10 000	8 000	(8,53)	75 000	82 000	الإنارة الريفية
-	-	200 000	33,33	200 000	150 000	0	150 000	150 000	ربط زبائن جدد بالكهرباء
-	-	20 000	(25)	30 000	40 000	0	40 000	40 000	ربط زبائن جدد بالغاز
-	-	4 000	0	0	0	(87,5)	1 000	8 000	مشروع الدولة لربط بلديات بالكهرباء
-	-	2 000	0	0	0	(12,5)	3 500	4 000	مشروع الدولة لربط بلديات بالغاز
-	-	800 000	0	800 000	800 000	100	600 000	300 000	توزيع البلديات بالغاز
-	-	100 000	(22,86)	533 000	691 000	45,77	538 100	400 000	استثمارات أخرى
-	-	9 000	2,56	20 000	195 000	0	150 000	150 000	TVA على الاستثمارات
-	-	285 000	4,73	320 000	306 500	(39,10)	118 135	194 000	الاستثمارات ذات الدخل
-	-	150 000	(0,49)	100 000	100 500	16,66	100 000	120 000	مساهمة الزبون
-	-	30 000	66,66	10 000	6 000	(86,66)	8 000	60 000	نسبة مساهمة الدولة ER
-	-	1000 000	5	210 000	200 000	12,61	10 135	9 000	نسبة الغاز DP
-	-	5 000	0	0	0	(100)	0	5 000	نسبة الكهرباء والغاز PQLS
-	-	849 000	(20,57)	1 253 000	1 577 500	22,04	1 620 735	1 328 000	التغير في الاستثمارات
-	-	(888 600)	12,68	(1 959 159)	(1 738 637)	57,80	(2 331 360)	(1 477 400)	التغير الكلي (الاستغلال والاستثمار)

المصدر: من إعداد الطالبتين وثائق من قسم المالية والمحاسبة لمؤسسة سونلغاز-وحدة قالمة-

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن النسب المحصل عليها والتي تعبر عن التغيير الذي حدث في النتائج المحققة لسنة 2012-2013 كانت كالاتي:

1- مصاريف الاستغلال: مصاريف الاستغلال منخفضة نوعا ما بنسبة 19,66% لسنة 2012 عما تم تقديره لأن المؤسسة قامت بصرف أكثر مما توقعته، أما في سنة 2013 فكانت مصاريف الاستغلال مرتفعة نوعا ما بنسبة 25,23% عما تم تقديره ويمكن إرجاع هذا إلى أن المؤسسة لم تقدر مصاريف الاستغلال وبالتالي لم تقدر الزيادة التي وقعت في مشتريات الغاز والكهرباء.

2- التغيير في الاستغلال: عرف التغيير في الاستغلال لسنة 2012 انخفاضا محسوسا بنسبة قدرت بـ 308,71% وذلك يرجع إلى انخفاض مصاريف الاستغلال حيث قدر رقم الأعمال بـ 0,03% أما في سنة 2013 فقد عرف التغيير في الاستغلال ارتفاع معتبر بنسبة تقدر بـ 338,23% وذلك راجع إلى ارتفاع المصاريف مقارنة برقم الأعمال الذي قدر بـ 0,02%.

3- مصاريف الاستثمارات للكهرباء والغاز: في سنة 2012 المؤسسة حققت في استثماراتها للكهرباء والغاز نسبة قدرت بـ (16,5%) وهي أقل من توقعاتها، وذلك راجع للتغطية المستمرة للبلديات من خلال تزويدهم بالكهرباء والغاز من طرف المؤسسة سابقا أما في سنة 2013 فقد حققت نتيجة أكبر من توقعاتها التي كانت بنسبة 32,5% وذلك راجع للسببين هما:

✓ توزيع الغاز لكل البلديات بنسبة فاقت توقعاتها بـ 100%؛

✓ القيام باستثمارات أخرى قدرت بنسبة مرتفعة قدرت بـ 45,77%

4- الاستثمارات ذات الدخل: في سنة 2012 لم تعرف مؤسسة سونلغاز مساهمة من طرف الزبون والدولة حيث قدرت بالنسبة (39,10). كما عرفت المؤسسة ارتفاعا نسبيا في سنة 2013 قدر بـ 4,73% يرجع ذلك لمساهمة الدولة بنسبة 66,66%.

5- التغيير الكلي للاستغلال والاستثمار: حققت المؤسسة في سنة 2012 زيادة قدرت بنسبة 12,68%، وذلك راجع لمساهمة الدولة ومن جهة أخرى فقد عرفت إنخفاض في استثماراتها الأخرى.

أما في سنة 2013 فقد حققت نتيجة فاقت توقعاتها بنسبة 57,80%، فقد قامت المؤسسة بعمليات تفوق نشاطها الاستغلالي والاستثمار مثل القيام باستثمارات أخرى.

وبعد القيام بحساب التغيرات التي طرأت على سنتي 2012، 2013 ونظرا لعدم اكتمال جدول الموازنة التقديرية لسنة 2014 ستتم المقارنة بين السنتين السابقتين ولتقييم الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز -وحدة قائمة- قمنا بتحليل النتائج المحصل عليها وتوصلنا إلى أن المؤسسة في سنة 2012 أحسنت تقدير استغلالها واستثماراتها المتوقعة مع ما هو محقق بنسبة 57,8% أما بالنسبة بسنة 2013 فقد قدرت استغلالها واستثماراتها أقل من ما هو محقق وبنسبة 12,68% وبالتالي فإن تقييم الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز ليس في المستوى المطلوب.

* نتيجة لعدم انتهاء سنة 2014 فإن المؤسسة وضعت التوقعات لكنها لم تقدر بعد ما تم تحقيقه، ولعدم توفر المعلومات الكافية عن الموازنة التقديرية فإنه لم يتم حساب باقي المعطيات.

خلاصة الفصل:

حاولنا خلال هذا الفصل تجسيد ما تم التعرض إليه في الفصلين النظريين على أرض الواقع من خلال دراسة ميدانية لمؤسسة سونلغاز -وحدة قائمة- حيث تم التعرف على الرقابة المالية وأهم الأدوات المستخدمة في تقييم الأداء المالي للمؤسسة من خلال السنوات 2010، 2011، 2012 عن طريق استخدام مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية التي تبين لنا أن مؤسسة سونلغاز تعتمد بشكل كبير على خصوم الجارية من أجل تغطية احتياجاتها الدورية، أما فيما يخص الموازنة التقديرية لسنوات 2012، 2013، 2014 فإنه يمكن القول أن عملية التحقيق كانت دون المستوى المطلوب وذلك نتيجة لعدم الرقابة على مستوى النشاط المحقق مع ما هو متوقع.

ومن خلال النتائج المتحصل عليها من الدراسة الميدانية نستنتج أنه يمكن القول بأن مؤسسة سونلغاز -وحدة قائمة- هي فرع من فروع المؤسسة الأم لهذا لا تمتلك في ميزانيتها جميع العناصر التي تساعد على استنباط نتائج دقيقة جدا لحساب رؤوس الأموال وكذا الموازنات التقديرية.

الختامة العامّة



الخاتمة العامة:

بحثنا من خلال هذه الدراسة حول الدور الذي تلعبه الرقابة المالية كأداة لتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، ثم أسقطناها على المؤسسة الوطنية لتسيير شبكة توزيع الكهرباء والغاز -سونلغاز- وحدة قلمة التي كانت محل دراسة الميدانية، ولم تعد المؤسسة كسابق عهدها مجرد عملية إدخال المواد المتوفرة لديها لتحقيق الأهداف المرسومة، ولم يعد تحقيق الربح الشغل الشاغل لها بقدر ما أصبحت الكفاءة والفعالية أساس اهتمامها لتحقيق التميز في أدائها.

لكن من الإصلاحات المتعددة التي عرفتها هذه المؤسسات، تبعث الحاجة لوجود نظام رقابي يهدف أساسا لتقديم أداء المؤسسات الاقتصادية من خلال أساليب مختلفة أبرزها:

التحليل المالي والذي يعد أهمها كونه مرآة عاكسة لحقيقة الوضعية المالية وهو يدرس كافة الانحرافات والأخطاء المرتكبة والقيام بتصحيحها ومعرفة نقاط الضعف لتفاديها ونقاط القوة ليعززها في المستقبل، أما الموازنة التقديرية تهدف لوضع البرامج والخطط الواجبة التنفيذ لتحقيق الأهداف المسطرة، ومن هذا المنطلق تمكنا من التعمق أكثر في دراستنا والخروج بالنتائج الآتية:

- 1- هناك حاجة ملحة لوجود نظام رقابي يهدف لتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية من خلال أساليب مختلفة منها: التحليل المالي والموازنة التقديرية؛
- 2- ترتب في جدول حسابات النتائج التكاليف (الأعباء) حسب الطبيعة أو الوظيفة كما يحتوي على أرصدة سنوات سابق ومعطيات السنة المالية الجارية وهي تتعلق بالأداء وهذا ما يسهل عملية التحليل؛
- 3- إن التحليل المالي هو أحد الأدوات المهمة التي يمكن استخدامها من طرف الإدارة والأطراف الخارجية لغرض الحصول على معلومات ومؤشرات إضافية تساعد في عملية التقييم؛
- 4- اعتماد المؤسسة على الموازنات التقديرية بصفقتها أداة رقابية هامة تساهم في تحقيق المستوى المرغوب لأدائها؛
- 5- الاعتماد على النسب والتوازنات المالية تمكنا من معرفة وضعية المؤسسة ومركزها المالي وكذا التغيرات التي تطرأ على أدائها المستقبلي ويظهر ذلك في:
 - ✓ رأس مال العامل الذي هو أهم مؤشر من منظور تحليل المالي ونجده سالب كما تبين في الميزانية المالية المختصرة للسنوات المدروسة، فالمؤسسة تعاني من عجز في السيولة؛
 - ✓ من خلال حساب صافي الخزينة الإجمالية والذي تبين أنه سالب للسنوات المدروسة فإن المؤسسة غير متوازنة على المدى القصير، لأنها تحول المبالغ من خزيتها إلى خزينة المديرية العامة؛

✓ تشير نسب التحليل المالي التي تراعي خصوصية نشاط المؤسسة في تقييم الأداء المالي إلى النقاط الآتية:

- تشير نسب النشاط إلى مدى كفاءة المؤسسة على تسيير جانب الأصول سواء كانت جارية أو غير جارية كما أنها قادرة على اتخاذ القرارات التمويلية؛
- تشير نسب السيولة إلى أن المؤسسة لا تتوفر لديها السيولة اللازمة للوفاء بالتزاماتها المالية كما أن قدرة أصول المؤسسة الجارية على سداد الخصوم الجارية تتناقص باستمرار خلال فترة الدراسة؛
- تشير نسب الهيكل إلى أن الاستقلالية المالية لمؤسسة سونلغاز في انخفاض مستمر نظرا لتذبذب في حجم رؤوس الأموال الخاصة، وكذلك ارتفاع في مجموع الخصوم؛
- تشير النسب الربحية لمؤسسة سونلغاز على قدرتها في استغلال أصولها، كما أنها تعمل على تحسين نتائجها والتحكم أكثر في مصاريفها، إلا أنها تبقى ضعيفة بالمقارنة مع الوسائل المعتبرة والمتوفرة لديها.

من خلال دراستنا للجوانب المتعددة لهذه الدراسة يمكننا الخروج بجملة من توصيات واقتراحات التي نرى بأنها ضرورية من أجل تحسين وتطوير التحليل المالي مستقبلا وهي:

- 1- تحديد البرامج البيداغوجية للمحاسبة والتحليل المالي وتشجيع الكتابات في هذا الشأن للمساعدة في تكوين الإطارات والكوادر قصد التحكم في زمام الأمور مستقبلا؛
- 2- تفعيل دور المالية والمحاسبة وإعطائه أكثر صلاحية من أجل تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة؛
- 3- إيجاد مصلحة تكون تابعة لمديرية المالية والمحاسبة يقع على عاتقها التحكم في أدوات التحليل المالي من أجل تحديد نقاط القوة والضعف في عملية تسييرها واستدراكها مستقبلا؛
- 4- التوصية للمؤسسة باستخدام وسائل متطورة وأكثر فاعلية لاستغلال مواردها المتاحة أفضل استخدام وتطوير مهارتها المختلفة في كافة المجالات لتحسين نتائجها.

قائمة المراجع



قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

- 1- أحمد محمد غنيم، الإدارة المالية، المكتبة العصرية، مصر.
- 2- أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، 2005.
- 3- أحمد نور، المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات، مؤسسة شباب الجامعة، 1985.
- 4- بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، مصر، 2009.
- 5- جميل أحمد توفيق، أساسيات الإدارة المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 2000.
- 6- جميل احمد توفيق، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
- 7- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، لبنان، 1981.
- 8- حمزة محمود الزبيدي، أساسيات الإدارة المالية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2001.
- 9- دريد كامل الشبيب، مبادئ الإدارة المالية، ط1، دار المناهج للنش والتوزيع، 2007.
- 10- رشيد أحمد حسن، الإدارة المالية، دار المعارف، مصر، 2005.
- 11- رمضان زياد، أساسيات التحليل المالي، ط4، دار وائل للنشر، 1997.
- 12- السعيد فرقاني جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال (التحديات الراهنة)، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2000.
- 13- الشريف باشا وأحمد عيساوي، عامل تقييم الأداء وزيادة الكفاءة الإنتاجية، بغداد، 1983.
- 14- طارق طه، إدارة البنوك وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 15- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1992.
- 16- عبد الحسين توفيق، الإدارة والتحليل المالي، ط2، دار الصحافة للنشر، مصر، 2006.
- 17- عبد الحليم كراجه وآخرون، الإدارة والتحليل المالي، ط2، الأردن، 2006.
- 18- عبد الحي مرعي، المحاسبة الإدارية، مفاهيم اتخاذ القرارات - تخطيط - رقابة - تقييم الأداء، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، 1997.
- 19- عبد الرحمان الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية - المعايير - التقييم - التصحيح، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
- 20- عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي، ط1، دار النهضة العربية، لبنان.
- 21- عبد الستار الصباح، الإدارة المالية، دار وائل، الأردن، 2007.

- 22- عبد الغفار حنفي، أساسيات التحليل المالي ودراسة الجدوى، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 23- عبد المحسن توفيق، تقييم الأداء، دار النهضة العربية مصر، 1998.
- 24- عدنان تايه النعيمي وآخرون، الإدارة المالية - النظرية والتطبيق -، ط1، دار المسيرة، الأردن، 2007.
- 25- عدنان تايه النعيمي وياسين كاسب الخرشة، أساسيات في الإدارة المالية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن.
- 26- العربي دخوش، محاضرات في اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، قسنطينة، 2001.
- 27- عقيل جاسم عبد الله، مدخل في تقييم المشروعات، ط1، دار جاسم للنشر، الأردن، 1999.
- 28- علي أنور العسكري، الرقابة المالية على الأموال العامة، مكتبة بستان المعرفة، مصر، 2008.
- 29- عليان الشريف وآخرون، إدارة وتحليل مالي، دار البركة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 30- عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ط5، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- 31- عمر عقيلي، الوجيه في مبادئ الإدارة، دار الزهران للطباعة والنشر، الأردن، 1991.
- 32- عمرو حامد، تقييم المؤسسي في الوحدات الحكومية. الأكاديمية العربية والتكنولوجية، جمهورية مصر العربية، 2007.
- 33- عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية، ط3، مطبعة الانتصار لطباعة الأوفست، مصر، 2005.
- 34- عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع، 1989.
- 35- فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة لتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
- 36- كرابية عبد الحكيم، الإدارة والتحليل المالي، ط2، دار اصحافة للنشر، مصر، 2006.
- 37- مبارك لسوس، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- 38- مجيد الكرفي، تقييم الأداء باستخدام النسب المالية، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن.
- 39- محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا - دراسة مقارنة - ، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2005.
- 40- محمد سعيد أوكيل، وظائف ونشاطات المؤسسة الصناعية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- 41- محمد سويلم، الإدارة المالية، دار الهاني للطباعة، 1997.
- 42- محمد عبد الكريم، الإدارة المالية والتخطيط المالي، دار النهضة العربية، مصر.
- 43- محمد عبد الهادي، الإدارة المالية، ط1، دار ومكتبة الحامد، الأردن، 2000.
- 44- محمد علي العامري، الإدارة المالية، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

- 45- محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، ط1، دار حامد للنشر والتوزيع، 2002.
- 46- مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن.
- 47- منصور حامد محمود، سناء عطية فراح، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 1994.
- 48- مهنا محمد نصر، تحديث في الإدارة العامة المحلية، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2005.
- 49- مؤيد عبد الرحمان الدوري ونور الدين أبو زناد، التحليل المالي باستخدام الحاسوب، ط2، دار وائل للنشر، 2006.
- 50- مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر، إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2002.
- 51- ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، ط1، دار المحمدية، الجزائر، 1998.
- 52- نائل عبد الحافظ، إدارة المؤسسات العامة، زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1993.
- 53- نجيب سامون ومحمد الغزاوي، المحاسبة الإدارية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان.
- 54- هيثم محمد الزعبي، الإدارة والتحليل المالي، ط1، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
- ب- الرسائل الجامعية والأطروحات:
- 1- بن براح سمير، دور الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة المديرية الجهوية للشركة الوطنية لكهرباء والغاز، رسالة ماجستير غير منشورة قسم علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال المؤسسة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2008.
- 2- حكيمة وطار، دور نظم المعلومات المحاسبية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة نفضال - وحدة GPL أم البواقي، رسالة لنيل شهادة الماستر غير منشورة، قسم علوم تجارية، تخصص مالية ومحاسبة جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2013.
- 3- زينب حوري، تقييم الأداء في المشروعات الصناعية، حالة تطبيقية عن المقاولات العمومية لصناعة المواد والأثاث لولاية قسنطينة خلال الفترة 1980-1984، رسالة ماجستير غير منشورة قسم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة 1989.
- 4- سعادة ليمين، استخدام التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية وترشيد قراراتها - دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة أجهزة القياس والمراقبة - العلة، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر، بابتنة، 2009.

- 5- شريفة خصاص، تقييم الأداء في المنظومة المصرفية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم علوم التسيير، جامع باجي مختار عنابة 2009 .
- 6- الطيب سايح، نظام الموازنات التقديرية في التسيير الاستشفائي (دراسة حالة مستشفى حي البير قسنطينة)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيسر، غير منشورة، تسيير المؤسسات، جامعة منتوري، قسنطينة، 2006.
- 7- عبد الحق بوعتروس، معايير تقويم الأداء بالمؤسسات الصناعية العامة في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 1992.
- 8- لطرش سميرة، تقييم الأداء المالي للمنشأة مسجلة في البورصة - دراسة حالة مجمع الرياضة بسطيف خلال الفترة 1995-2000، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2002.
- 9- منيرة كسرة، التحليل المالي والموازنات التقديرية كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة -دراسة حالة مؤسسة الريان للورق (2010-2012)-، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة 8ماي 1945، قلمة، 2011.
- ت- المجالات:
- 1- سعد الدين شريف ورفاقه، الرقابة الانتقائية وكيفية اختيار العينات الانتقائية، مجلة الرقابة المالية، العدد الثاني، السنة الثانية، كانون الأول، 1983.
- 2- عبد الطيف عبد اللطيف، حنان تركمان، الرقابة الإستراتيجية وأثرها في زيادة فعالية أداء المنظمات، مجلة جامعة شرين لدراسات والبحوث العلمية، المجلد 27، العدد 4 سوريا، 2005.
- ث- الملتقيات:
- 1- دادان عبد الغني، كمامسي محمد الأمين، الملتقى العلمي الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر، المنظور المالي للنظام المحاسبي"، جامعة ورقلة، يومي 29-30 نوفمبر 2011.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

- 1- Abdellatif Khemakhem, **La dynamique du contrôle de Gestion**, édition Dunod, Paris, 1976.
- 2- Brilman Jean, Maire Claude, **Manuel d'évaluation des entreprises, Société Cotées et non Coté**, édition d'organisation, paris, 1990.
- 3- Chantal Bussenault, Marine Pretet, **Economie et gestion de l'entreprise**, 4^{ème} édition, Librairie vuibert, Paris, Septembre 2006.
- 4- Claude Alazard, **Contrôle de Gestion**, 4^{ème} éditin, France, 1992.
- 5- Ecohen, **Analyse financière**, 4^{ème} édition, Economica, Paris, 1997.
- 6- Eugene Brigham, Ehrhardt Michal, **Fundamentals Financial of management**, bruce rogovin, USA, 2000.
- 7- Eugene, Brigham and ethres, **Financial Management Théory and Praticce**, Dryden Press, 1999.
- 8- Geert H. Hosfted, **contrôle Budgétaire, Les Règles du jeu**, édition homme et technique, France, 1977.
- 9- Gervais. Maichel, **Contrôle de Gestion**, 7^{ème} édition, édition economica, 2000.
- 10- Giese François, **Comment Fournée une entreprise et initiation a l'analyse Financière**, Edition CLET Banque, Paris, 1983.
 - a. Hold Bierman, **Stratégie et Gestion Financiere**, économique, Paris, 1989.
- 11- Jack forget, **Analyse Financière**, édition d'organisation, Paris, 2005.
- 12- Jacques de Giverny et Jean- Claud Guéries, **Gestion prévisionnelle à court terme, prévision et contrôle Budgétaire**, édition Delmas et Cie, France, 1979.
- 13- Lavaud Robirt, Albaut Jacques, **ratios et Gestion de l'entreprise**, 3^{ème} édition, édition dunod, Paris, 1992.
- 14- Mintzberg Henry G, **Frendeur et desdenre de la planification Statique**, édition Dunod, Paris, 1994.

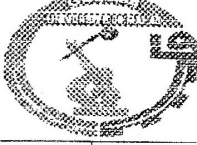
ثالثا: المواقع الإلكترونية

- 1- www.djelfa.info/vb, (10 :00, 2013-12-03).

قائمة الملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique Université 8 mai 45 Guelma		وزارة التعليم العالي والبحث العلمي جامعة 8 ماي 45 قالة
Faculté des sciences économiques et sciences de gestion Département des sciences de gestion		كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير
Réf:.....D.S.G/F.S.E.S.G/UG/..... Guelma le		الرقم:.....ق.ع.ت/ك.ع.ا.ع.ت/ج.ق./..... قالة في:.....

إلى السيد: حيدر محمد سونغان
.....
.....

الموضوع: ف / ي إجراء زيارة ميدانية

نحن رئيس قسم علوم التسيير نشهد بأن:

الطالب (ة): حسن بن صالح
الطالب (ة): ياسين الكويك

مسجل (ة) بقسم علوم التسيير سنة (أولى) / (ثانية) ماستر ميدان: (علوم التسيير) / (علوم مالية)
تخصص: إدارة أخصائى حسابات..... في حاجة لإجراء زيارة ميدانية بمؤسستكم
موضوع الزيارة: حول الرحابة الحسابية و دورها في دعم المؤسسة.....

لذا نرجو من سيادتكم الموافقة لتحقيق هذه الغاية.

ولكم من أوقات التقدير والاحترام

إمضاء رئيس قسم علوم التسيير

اسم و لقب و إمضاء الأستاذ المشرف



رئيس قسم علوم التسيير
الدكتور ربيع زواوية

سليم مجلح
✍

تأشير المؤسسة المستقبلة



ش ت ش



SDE

شركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق

Société de Distribution de l'Electricité et du Gaz de l'Est

1

Histoire de Sonelgaz

Sonelgaz est l'opérateur historique dans le domaine de la fourniture des énergies électriques et gazières en Algérie.

Sa contribution dans la concrétisation de la politique énergétique nationale est à la mesure des importants programmes de réalisation en matière d'électrification rurale et de distribution publique gaz, qui ont permis de hisser le taux de couverture en électricité à près de 98% et le taux de pénétration du gaz naturel à 43%.

Les débuts de l'électricité en Algérie

Au début du 20e siècle, 16 sociétés se partageaient les concessions électriques en Algérie, le groupe Lebon (Compagnie Centrale d'éclairage par le Gaz) et la Société algérienne d'éclairage et de force (SAEF) au centre et à l'ouest, la Compagnie Du Bourbonnais à l'est ainsi que les usines Lévy à Constantine.

Par décret du 16 août 1947, ces 16 compagnies concessionnaires sont transférées à EGA. Elles détenaient alors 90% des propriétés industrielles électriques et gazières du pays.

1962 -1969 Soutenir le développement économique et social de l'Algérie

La prodigieuse trajectoire de cette grande entreprise nationale reflète celle de la nation algérienne qui, depuis son accession à l'indépendance en 1962, a su mobiliser ses efforts pour réorganiser son économie et répondre aux nombreux besoins sociaux d'une population à forte croissance.

1969 Création de Sonelgaz

C'est l'ordonnance N°89-59 du 28 juillet 1969 qui dissout l'établissement public d'Electricité et Gaz d'Algérie (EGA), issu des lois françaises de nationalisation de 1947, et promulgue les statuts de la Société Nationale de l'Electricité et du Gaz (Sonelgaz).

En 1969 Sonelgaz était déjà une entreprise de taille importante dont le personnel est de quelque 6000 agents. Elle desservait 700 000 clients.

Dès sa mise en place, l'entreprise a effectué, outre la vente d'énergie, l'installation et l'entretien d'appareils domestiques fonctionnant à l'électricité ou au gaz.

Elle s'est attachée à promouvoir l'utilisation du gaz naturel et de l'électricité dans les secteurs industriel, artisanal et domestique.

1977 Plan National d'Électrification

A partir de 1977, son action s'est concentrée sur le programme d'électrification totale du pays. Ainsi, elle a largement contribué à la modernisation de l'économie et à

l'amélioration des conditions de vie des citoyens en Algérie.

1983 Première restructuration : naissance des filiales travaux

Sonelgaz s'est restructurée une première fois et a donné naissance à cinq (05) entreprises travaux spécialisées ainsi qu'une entreprise de fabrication :

KAHRIF pour l'électrification rurale;

KAHRAKIB pour les infrastructures et installations électriques.

KANAGHAZ pour la réalisation des réseaux gaz.

NERGA pour le Génie Civil.

ETTERKIB pour le montage industriel.

AMC pour la fabrication des compteurs et appareils de mesure et de contrôle.

C'est grâce à ces sociétés que Sonelgaz dispose actuellement d'infrastructures électriques et gazières répondant aux besoins du développement économique et social du pays.

1991 Un nouveau statut pour Sonelgaz

Sonelgaz devient Etablissement Public à caractère Industriel et Commercial (EPIC) en 1991.

Le décret exécutif N° 95-280 du 17 septembre 1995 confirme la nature de Sonelgaz en tant qu' Etablissement Public à caractère Industriel et Commercial placé sous tutelle du Ministre chargé de l'énergie et des mines et doté de la personnalité morale tout en jouissant de l'autonomie financière.

2002 La transformation en SPA

Suite à la promulgation de la loi N°02/01 du 5 février 2002 relative à l'électricité et la distribution du gaz par canalisations, Sonelgaz devient Société Algérienne de l'Electricité et du Gaz, une Société par Actions (SPA).

Ce statut lui donne la possibilité d'élargir ses activités à d'autres domaines relevant du secteur de l'énergie et aussi d'intervenir hors des frontières de l'Algérie.

En tant que SPA, elle doit détenir un portefeuille d'actions et autres valeurs mobilières et a la possibilité de prendre des participations dans d'autres sociétés.

Cela annonce l'évolution de 2004 où, Sonelgaz devient un Groupe Industriel.

2004 - 2006 Le Groupe Sonelgaz: l'expansion

En 2004, Sonelgaz devient une holding de sociétés.

Une partie de ses entités en charge de ses métiers de base sont érigées en filiales assurant ces activités :

Société Algérienne de Production de l'Electricité (SPE).

Société Algérienne de Gestion du Réseau de Transport de l'Electricité (GRTE).

Société Algérienne de Gestion du Réseau de Transport du Gaz (GRTG).

(3)

En 2006, cinq (05) autres sociétés sont créées. Il s'agit de :

- Opérateur du Système Electrique (OS), chargé de la conduite du système Production / Transport de l'électricité.
 - Société Algérienne de Distribution de l'Electricité et du Gaz d'Alger (SDA).
 - Société Algérienne de Distribution de l'Electricité et du Gaz du Centre (SDC).
 - Société Algérienne de Distribution de l'Electricité et du Gaz de l'Est (SDE).
 - Société Algérienne de Distribution de l'Electricité et du Gaz de l'Ouest (SDO).
- Durant cette même année, les cinq (05) entreprises travaux ont réintégré le Groupe.
- Au-delà de cette évolution, assurer le service public reste la mission essentielle de Sonelgaz et constitue le fondement de sa culture d'entreprise.

2007 - 2009 Parachèvement de la restructuration : Le renouveau

Réorganiser pour mieux progresser, telle est la démarche poursuivie par le Groupe Sonelgaz durant ces dernières années, l'enjeu étant la qualité du service rendu à la clientèle; un projet mûri au sein de l'entreprise, pour aboutir à la finalisation de son organisation en Groupe Industriel (maison mère / filiales) constitué de trente-trois (33) filiales et de six (06) sociétés en participation directe.

Cette période reste marquée par la détermination de Sonelgaz à faire plus et mieux, en mobilisant des financements importants afin de développer et renforcer ses infrastructures électriques et gazières.

La dynamique d'investissement a concerné tous les métiers et toutes les zones géographiques, pour assurer un approvisionnement en énergie et assurer un service de qualité à la clientèle.

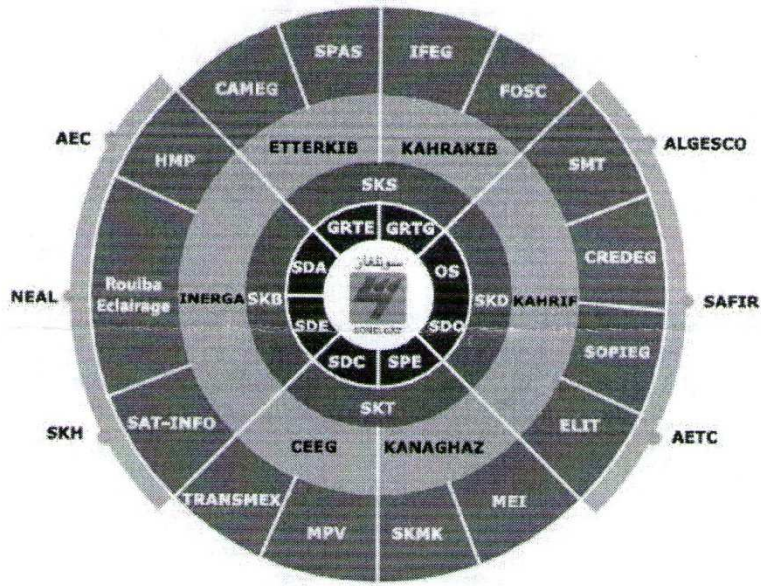
2011 - Amendement des statuts de Sonelgaz

les statuts de Sonelgaz, adoptés en 2002, ont été révisés et approuvés par le conseil des Ministres, le lundi 2 mai 2011 et deviennent, de ce fait, en conformité avec le dispositif de la loi N°02 - 01 du 5 février 2002 relative à l'électricité et la distribution du gaz par canalisations.

Désormais, Sonelgaz Spa est organisée en "société holding" sans création d'une personne morale nouvelle et prend la dénomination de **Sonelgaz**. Par ailleurs, la société holding **Sonelgaz** et ses sociétés filiales forment un ensemble dénommé "Groupe Sonelgaz".

Dans les statuts amendés, Sonelgaz conserve le rôle de détenteur du portefeuille des actions constituant le capital social de ses filiales. les conseils d'administration des filiales, constituent les relais incontournables permettant à la société holding de suivre et d'orienter le pilotage des filiales.

فروع ومساهمات الشركة القابضة سونلغاز
 Filiales et participations du Holding Sonelgaz



Sociétés du Groupe Sonelgaz

1	Société Algérienne de l'Electricité et du Gaz	SONELGAZ	الشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز
---	---	----------	-----------------------------------

	Les Filiales		الفروع
2	Société Algérienne de Production de l'Electricité	SPE	الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء
3	Société Algérienne de Gestion du Réseau de Transport de l'Electricité	GRTE	الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الكهرباء
4	Société Algérienne de Gestion du Réseau de Transport du Gaz	GRTG	الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الغاز
5	Société de Distribution de l'Electricité et du Gaz d'Alger	SDA	شركة توزيع الكهرباء و الغاز للجزائر
6	Société de Distribution de l'Electricité et du Gaz du Centre	SDC	شركة توزيع الكهرباء و الغاز للوسط
7	Société de Distribution de l'Electricité et du Gaz de l'Est	SDE	شركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق
8	Société de Distribution de l'Electricité et du Gaz de l'Ouest	SDO	شركة توزيع الكهرباء و الغاز للغرب
9	Opérateur Système Electrique	OS	مسير منظومة الكهرباء
10	Shariket Kahraba Terga	SKT	شركة كهرباء ترقية
11	Shariket Kahraba Koudiet Eddraouech	SKD	شركة كهرباء كودية الدراوش
12	Shariket Kahraba Berrouaghia	SKB	شركة كهرباء برواقية
13	Shariket Kahraba Skikda	SKS	شركة كهرباء سكيكدة
14	Société de Travaux d'Electrification	KAHRIF	شركة أشغال الكهربائية
15	Société de Réalisation de Canalisations	KANAGHAZ	شركة انجاز القنوات
16	Société de Travaux et Montage Electriques	KAHRAKIB	شركة الأشغال و التركيب الكهربائي
17	Société de Réalisation d'Infrastructures	INERGA	شركة انجاز المنشآت الأساسية
18	Société de Montage Industriel	ETTERKIB	شركة التركيب الصناعي
19	Compagnie de l'Engineering de l'Electricité et du Gaz	CEEG	شركة هندسة الكهرباء و الغاز
20	Société de Maintenance des Equipements Industriels	MEI	شركة صيانة التجهيزات الصناعية

40	Nouss	SKH	شركة كهرباء حجرة الويس
39	Shariket Kahraba Hajret En New Energy Algeria	NEAL	شركة كهرباء الجزائر
38	Réalisations d'Ingénierie et de Société Algero Française	SAFIR	الشركة الجزائرية للإنجنييرية والهندسة والأبحاث
37	Company Algerian Engineering Service	ALGESCO	الشركة الجزائرية للإنجنييرية كوميونيتي
36	Company Algerian Energy Telecom	AETC	الشركة الجزائرية للإنجنييرية كوميونيتي
35	Algerian Energy Company	AEC	الشركة الجزائرية للإنجنييرية كوميونيتي
	Les Participations		المساهمات

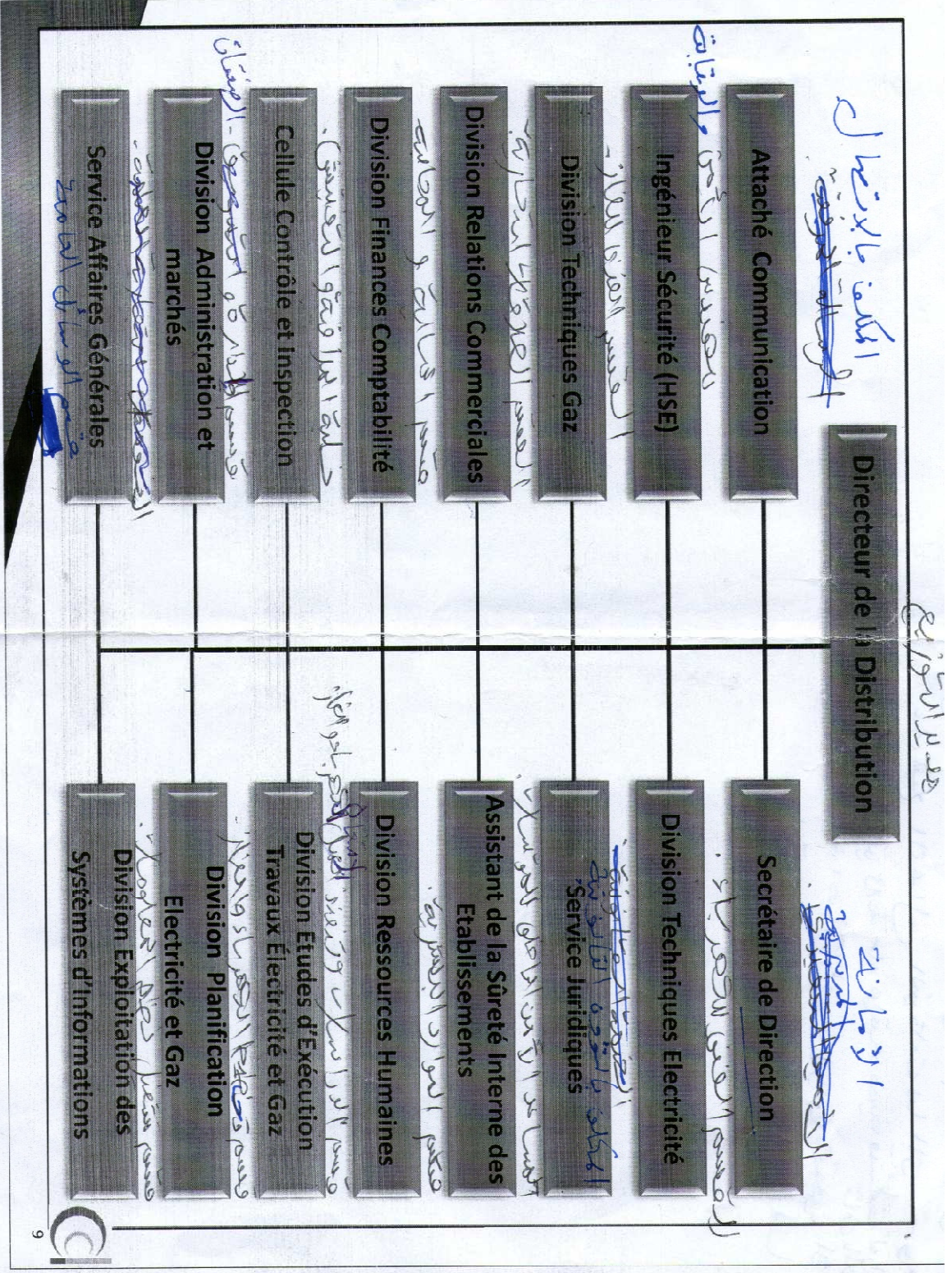
34	Rouiba Eclairage	HMP	شركة إضاءة الروبا
33	Hôtel Mas des Planteurs		شركة إضاءة الجزائر
32	Electriciens et Gaziers Immobilier des Industries Société du Patrimoine	SOPLEG	شركة إضاءة الجزائر للصناعات الكهربائية والغازية
31	Technology El Djazaïr Information	ELIT	الشركة الجزائرية للتكنولوجيا
30	Travail des Industries Electriciens et Gaziers Société de Médecine du	SMT	شركة طب العمل للصناعات الكهربائية والغازية
29	Gaziers des Industries Electriques et Culturelles des Travailleurs Fonds des Œuvres Sociales et	FOSC	شركة طب العمل للصناعات الكهربائية والغازية وخدمات الغازية والصناعات المعدنية والخدمات الاجتماعية والثقافية للصناعات المعدنية
28	Electricité et Gaz Institut de Formation en	IFEG	شركة إضاءة الجزائر والكهرباء والغاز معهد التكوين الفني للكهرباء والغاز
27	l'Electricité et du Gaz Développement de Centre de Recherche et de	CREDEG	شركة إضاءة الجزائر والكهرباء والغاز مركز البحث والتطوير والكهرباء والغاز
26	Société de Prévention et d'Action en Sécurité	SPAS	شركة الوقاية والعمل الآمن
25	et Electriques. des Equipements Industriels Maintenance Exceptionnels Société de Transport et de	TRANSMEX	شركة النقل والتخزين الاستراتيجي للصناعات الكهربائية والصناعات المعدنية والكهرباء والغازية والصناعات المعدنية
24	Mouhaouiliat Kahrabaia Shariket Khadamet	SKMK	شركة خدمات محطات كهرباء حجرة الويس
23	Matériel Electrique et Gazier Comptoir Algérien du	CAMEG	الشركة الجزائرية للمواد الكهربائية والغازية والمعدات الكهربائية والغازية
22	Techniques d'Information Société Algérienne des	SAT-INFO	الشركة الجزائرية للتقنيات المعلوماتية
21	Véhicules Maintenance Prestations	MPV	شركة صيانة وخدمات السيارات
	Les Filiales		الشركات

Périmètre de consolidation

Le périmètre de consolidation comptable a été élargi en 2009 aux nouvelles filiales Elit, Sopiég et CEEG ainsi qu'à la filiale Cameg. L'intégration de cette dernière dans le périmètre de consolidation répond au souci de maîtriser les flux financiers de plus en plus importants que contracte cette société. Cameg joue effectivement un rôle central dans le processus d'approvisionnement et donc, de réalisation des programmes publics d'électrification et de distribution du gaz.

L'ensemble des sociétés intégrées dans le périmètre de consolidation comptable sont les suivantes :

1	Société Algérienne de l'Electricité et du Gaz	Sonelgaz	الشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز
2	Société Algérienne de Production de l'Electricité	SPE	الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء
3	Société Algérienne de Gestion du Réseau de Transport de l'Electricité	GRTE	الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الكهرباء
4	Société Algérienne de Gestion du Réseau de Transport du Gaz	GRTG	الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الغاز
5	Société de Distribution de l'Electricité et du Gaz d'Alger	SDA	شركة توزيع الكهرباء و الغاز للجزائر
6	Société de Distribution de l'Electricité et du Gaz du Centre	SDC	شركة توزيع الكهرباء و الغاز للوسط
7	Société de Distribution de l'Electricité et du Gaz de l'Est	SDE	شركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق
8	Société de Distribution de l'Electricité et du Gaz de l'Ouest	SDO	شركة توزيع الكهرباء و الغاز للغرب
9	Opérateur Système Electrique	OS	مسير منظومة الكهرباء
10	Compagnie de l'Engineering de l'Electricité et du Gaz	CEEG	شركة هندسة الكهرباء و الغاز
11	El Djazaïr Information Technology	ELIT	الجزائر إنفورماسيون تكنولوجي
12	Société du Patrimoine Immobilier des Industries Electriques et Gazières	SOPIEG	شركة الأملاك القارية للصناعات الكهربائية و الغازية
13	Comptoir Algérien du Matériel Electrique et Gazier	CAMEG	المتجر الجزائري للعتاد الكهربائي و الغازي



BILAN ANNEE 2010

COMPT	ACTIF	MONTANT BRUT	AMOT. / PROV.	MONTANT NET	TOTAUX PARTIELS	COMPT	PASSIF	MONTANT	TOTAUX PARTIELS
	INVESTISSEMENTS				5 647 746 848,83		FONDS PROPRES		4 866 076 251,99
20	Frais préliminaires			0,00		10	Fonds social		
21	Valeurs incorporées			0,00		12	Primes D'apports		
22	Terrains	545 400,00		545 400,00		13	Reserves		
24	Equipements de production	9 018 341 473,55	5 550 628 836,12	3 467 712 637,43		14	Subventions D'investisse	1 525 633 686,69	
25	Equipements sociaux	6 986 092,40	6 980 504,90	5 587,50		15	Ecart de Reevaluation	400 580 594,77	
28	Investissements en cours	2 179 483 223,90		2 179 483 223,90		17	Comptes de Liaison Inté	2 764 216 613,54	
	TOTAL 2	11 205 556 189,85	5 557 609 341,02	5 647 746 848,83		18	Resultat En Instance D'affect	175 645 356,99	
	STOCKS				1 603 965,90	19	Provisions P/Perdes et Cf	4 866 076 251,99	1 054 669 824,61
30	Marchandise			0,00			DETTES		
31	Matières et fournitures			0,00		52	Dettes D'investissement	260 696 576,73	
33	Produits semi-oeuvres			0,00		53	Dettes De Stocks	202 935 748,66	
34	Produits et travaux en cours			0,00		54	Dettes ENVERS Les Associes ET		
35	Produits finis			0,00		55	Societes Appartenees		
36	Dechets et rebuts			0,00		56	Dettes D'exploitation	100 840 337,19	
37	Stocks a l'exterieurs	1 603 965,90		1 603 965,90		57	Avances Commerciales	480 095 051,64	
	TOTAL 3	1 603 965,90	0,00	1 603 965,90	706 644 773,55	59	charges par abonnement	10 102 110,39	
	CREANCES					50	Comptes Creditieurs De		
42	Creances d'investissement	1 095 894,71		1 095 894,71			TOTAL 5	1 054 669 824,61	
43	Creances de stocks			0,00			TOTAL 4	919 264 200,59	
44	Creances sur associes et			0,00			TOTAL GENERAL	12 126 224 356,34	
	societes appartenees			0,00				5 770 228 768,06	
45	Avances pour compte	53 767 362,15	7 152 293,98	53 767 362,15				706 644 773,55	
46	Avances d'exploitation	34 616 519,13	205 453 295,39	27 462 223,74				5 974 832 409,57	
47	Creances sur clients	705 599 100,95	13 837,67	500 145 805,56				-381 163 178,71	
48	Disponibilités	124 185 323,65		124 171 485,98					
40	Compte debiteurs du passif	0,00		0,00					
88	RESULTAT DE L'EXERCICE								
	TOTAL 4	919 264 200,59	212 619 427,04	706 644 773,55					
	TOTAL GENERAL	12 126 224 356,34	5 770 228 768,06	6 355 995 588,28	5 974 832 409,57			5 920 746 076,60	5 920 746 076,60

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS
PERIODE : ANNEE 2010

N° / COMPTE	DESIGNATION DES COMPTES	DEBIT	CREDIT
70	VENTES DE MARCHANDISES		
60	MARCHANDISES COSOMMEES		
80	MARGE BRUTE		
80	MARGE BRUTE		1 999 994 739,28
71	PRODUCTION VENDUE		
72	PRODUCTION STOCKEE		
73	P DE L'ENTREPRISE POUR ELLE-MÊME		
74	PRESTATION FOURNIS		49 901 265,66
75	TRANSFERT DE CHARGE DE PRODUCTION		
8910	PRESTATION FOURNIS PROD ENE MTIER &MATER	662 326 164,70	
8920	PRESTATION RECUE PROD ENE MTIER &MATER		
61	MATIERES ET FOURNITURES CONSOMMEES	18 433 644,57	
62	SERVICES	111 340 113,20	
8912	PRESTATION RECUE SERVICE	355 646 156,85	
8922	PRESTATION FOURNIES SERVICE		
	SOUS TOTAL 1	1 147 746 079,32	2 049 896 004,94
81	VALEUR AJOUTEE		902 149 925,62
81	VALEUR AJOUTEE		902 149 925,62
77	PRODUITS DIVERS		696 972,96
78	TRANSFERT DE CHARGE D'EXPLOITATION		
63	FRAIS DE PERSONNEL	431 060 405,29	
8913	PRESTATION RECUE PERSONNEL		
8923	PRESTATION FOURNIS PERSONNEL		
64	IMPOTS ET TAXES	36 372 319,08	
8914	PRESTATION RECUE IMPOTS ET TAXES		
8924	PRESTATION FOURNIS IMPOTS ET TAXES		
65	FRAIS FINANCIERS	675 498,72	
66	FRAIS DIVERS	2 387 898,11	
68	DOTATION AUX AMORTIS OU PROVISIONS		
8915	PRESTATION RECUE CHARGE DE STRUCTURES		
8925	PRESTATION FOURNIS CHARGE DE STRUCTURES		
8916	PRESTATION RECUE SECTIONS AUXILIAIRES	4 548 452,26	
8926	PRESTATION FOURNIS SECTIONS AUXILIAIRES		
8917	PRESTATION RECUE CHARGE INDIRECT ET REPARTIS	1 970 151,53	
8927	PRESTATION FOURNIS CHARGE INDIRECT ET REPARTIS		
	SOUS TOTAL 2	477 014 724,99	902 846 898,58
83	RESULTAT D'EXPLOITATION		425 832 173,59
79	PRODUITS HORS EXPLOITATION		1 201 450,09
89192	PRODUITS HORS EXPLOITATION RECUS		
89292	PRODUITS HORS EXPLOITATION FORNIS		
69	CHARGES HORS EXPLOITATION	45 870 444,97	
89191	CHARGES HORS EXPLOITATION RECUS		
89291	CHARGES HORS EXPLOITATION FORNIS		
	SOUS TOTAL 3	45 870 444,97	1 201 450,09
84	RESULTAT HORS D'EXPLOITATION		- 44 668 994,88
83	RESULTAT D'EXPLOITATION		425 832 173,59
84	RESULTAT HORS D'EXPLOITATION		- 44 668 994,88
- 880	RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE		381 163 178,71

BILAN ANNEE 2011

COMPTE	ACTIF	MONTANT BRUT	AMORT. / PROV.	MONTANT NET	TOTAUX PARTIELS	COMPTE	PASSIF	MONTANT	TOTAUX PARTIELS
	INVESTISSEMENTS				5 691 666 625,53		FONDS PROPRES		5 527 904 121,99
20	Frais préliminaires			0,00		10	Fonds social		
21	Valeurs incorporelles			0,00		12	Primes D'apports		
22	Terrains	280 301,03		280 301,03		13	Reserves		
24	Equipements de production	9 698 690 325,29	5 805 023 021,90	3 893 667 303,39		14	Subventions D'investisse	1 487 248 866,38	
25	Equipements sociaux	6 986 092,40	6 981 604,90	4 487,50		15	Ecart de Reevaluation	400 580 594,77	
28	Investissements en cours	1 797 714 533,61		1 797 714 533,61		17	Comptes de Liaison Inté	3 485 284 664,61	
	TOTAL 2	11 503 671 252,33	5 812 004 626,80	5 691 666 625,53		18	Resultat En Instance D'affect	154 789 996,23	
	STOCKS				1 603 965,90	19	Provisions P'pertes et Ch	5 527 904 121,99	1 118 353 040,66
30	Marchandise			0,00			TOTAL 1		
31	Matières et Fournitures			0,00		52	Dettes D'investissement	465 442 947,77	
33	Produits semi-oeuvres			0,00		53	Dettes De Stocks	17 147 419,49	
34	Produits et Travaux en cours			0,00		54	Dettes Envers Les Associes ET		
35	Produits finis			0,00		56	Societes Apparentees	92 926 962,16	
36	Dechets et rebuts			0,00		57	Dettes D'exploitation	480 113 593,25	
37	Stocks a l'exterieurs	1 603 965,90		1 603 965,90		59	Avances Commerciales	62 722 118,02	
	TOTAL 3	1 603 965,90	0,00	1 603 965,90	739 730 750,39	50	Comptes Creditteurs De l		
	CREANCES						TOTAL 5	1 118 353 040,69	
42	Creances d'investissement	1 095 894,71		1 095 894,71					
43	Creances de stocks			0,00					
44	Creances sur associes et			0,00					
	societes apparentees								
45	Avances pour compte	27 674 027,33		27 674 027,33					
46	Avances d'exploitation	15 345 207,76	7 152 293,98	8 192 913,78					
47	Creances sur clients	7 10 853 565,03	194 958 406,01	5 15 895 159,02					
48	Disponibilités	186 886 595,22	13 857,67	186 872 735,55					
40	Compte debiteurs du passif			0,00					
88	RESULTAT DE L'EXERCICE				213 271 820,86				
	TOTAL 4	941 855 288,05	202 124 537,66	739 730 750,39					
	TOTAL GENERAL	12 447 130 506,28	6 014 129 164,46	6 433 001 581,82	6 646 275 162,68		TOTAL GENERAL	6 646 257 162,68	6 646 257 162,68

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

PERIODE : ANNEE 2011

N° / COMPTE	DESIGNATION DES COMPTES	DEBIT	CREDIT
70	VENTES DE MARCHANDISES		
60	MARCHANDISES COSOMMEES		
80	MARGE BRUTE		
80	MARGE BRUTE		
71	PRODUCTION VENDUE		2 005 238 397,58
72	PRODUCTION STOCKEE		
73	P DE L'ENTREPRISE POUR ELLE-MÊME		
74	PRESTATION FOURNIS		49 901 265,66
75	TRANSFERT DE CHARGE DE PRODUCTION		
8910	PRESTATION FOURNIS PROD ENE MTIER & MATER	-1 042 853 064,08	
8920	PRESTATION RECUE PROD ENE MTIER & MATER		
61	MATIERES ET FOURNITURES CONSOMMEES	20 833 826,94	
62	SERVICES	-169 565 437,92	
8912	PRESTATION RECUE SERVICE	424 865 050,53	
8922	PRESTATION FOURNIES SERVICE		
	SOUS TOTAL 1	1 658 117 379,47	2 055 139 663,24
81	VALEUR AJOUTEE		397 022 283,77
81	VALEUR AJOUTEE		397 022 283,77
77	PRODUITS DIVERS		696 972,96
78	TRANSFERT DE CHARGE D'EXPLOITATION		
63	FRAIS DE PERSONNEL	388 317 506,68	
8913	PRESTATION RECUE PERSONNEL		
8923	PRESTATION FOURNIS PERSONNEL		
64	IMPOTS ET TAXES	36 372 319,08	
8914	PRESTATION RECUE IMPOTS ET TAXES		
8924	PRESTATION FOURNIS IMPOTS ET TAXES		
65	FRAIS FINANCIERS	696 347,17	
66	FRAIS DIVERS	1 127 680,76	
68	DOTATION AUX AMORTIS OU PROVISIONS	256 131 139,65	
8915	PRESTATION RECUE CHARGE DE STRUCTURES	1 509 117,16	
8925	PRESTATION FOURNIS CHARGE DE STRUCTURES		
8916	PRESTATION RECUE SECTIONS AUXILIAIRES	4 961 947,92	
8926	PRESTATION FOURNIS SECTIONS AUXILIAIRES		
8917	PRESTATION RECUE CHARGE INDIRECT ET REPARTIS	3 940 303,06	
8927	PRESTATION FOURNIS CHARGE INDIRECT ET REPARTIS		
	SOUS TOTAL 2	693 056 361,48	397 719 256,73
83	RESULTAT D'EXPLOITATION	295 337 104,75	
79	PRODUITS HORS EXPLOITATION		91 622 387,36
89192	PRODUITS HORS EXPLOITATION RECUS		
89292	PRODUITS HORS EXPLOITATION FORNIS		
69	CHARGES HORS EXPLOITATION	9 557 103,47	
89191	CHARGES HORS EXPLOITATION RECUS		
89291	CHARGES HORS EXPLOITATION FORNIS		
	SOUS TOTAL 3	9 557 103,47	91 622 387,36
84	RESULTAT HORS D'EXPLOITATION		82 065 283,89
83	RESULTAT D'EXPLOITATION	295 337 104,75	-
84	RESULTAT HORS D'EXPLOITATION	-	82 065 283,89
880	RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE	213 271 820,86	

DIVISION FINANCES ET COMPTABILITE

BILAN PASSIF ANNEE 2012

PASSIF	NOTE	N
CAPITAUX PROPRES		
Capital emis (ou compte de l'exploitant)		0,00
Capital non appelé		0,00
Primes et réserves (Réserves consolidées)		0,00
Ecart de réévaluation	10510-10511	400 580 594,77
Ecart d'équivalence (1)		0,00
Résultat net (Résultat net part du groupe)		434 968 412,71
Autres capitaux propres - Report à nouveau	132-110	1 525 633 686,69
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires		
TOTAL I		2 361 182 694,17
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières	165	12 951 104,53
Impôts (différés et provisionnés)	134	-
Autres dettes non courantes		-
Provisions et produits comptabilisés d'avance	153+158	175 645 356,99
TOTAL PASSIFS NON COURANT II		188 596 461,52
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	401-404	269 404 138,67
Impôts	44	207 165 197,93
Autres dettes	421-428-431-473	85 054 331,84
Trésorerie passif		-
Comptes transitoires	47-419-487 18	480 095 051,64 2 764 216 613,54
TOTAL PASSIFS COURANTS III		3 805 935 333,62
TOTAL GENERAL PASSIF		6 355 714 489,31

0,00

DIVISION FINANCES ET COMPTABILITE

BILAN ACTIF ANNEE 2012

ACTIF	NOTE	Nécess.	N Amort. - Prox.	N Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)		-	-	-
Immobilisations incorporelles		-	-	-
Frais de développements immobilisables	20	1 717 685,04	1 717 685,04	-
Logiciels informatiques et assimilés		-	-	-
Autres immobilisations incorporelles		-	-	-
Immobilisations corporelles		-	-	-
Terrains	211	264 301,03	-	264 301,03
Agencements et aménagements de terrains	2120	44 897 257,15	22 070 467,23	22 826 789,92
Constructions (Bâiments et ouvrages d'infrastructure)	213	142 376 988,18	65 679 465,81	76 697 522,37
Installations techniques, matériel et outillage industriel	215	8 100 996 042,92	5 013 778 240,83	3 087 217 802,09
Autres immobilisations corporelles	218	737 057 277,70	345 840 020,19	391 217 257,51
Immobilisations en cours	232	2 179 483 223,90	-	2 179 483 223,90
Immobilisations financières		-	110 241 146,96	110 241 146,96
Titres mis en équivalence - entreprises associées		-	-	-
Autres participations et créances rattachées		-	-	-
Autres titres immobilisés		-	-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		1 095 894,71	-	1 095 894,71
Impôts différés actif	133	-	-	-
		27500+2380	-	-
		133	-	-
		1 095 894,71	-	1 095 894,71
DOTAL ACTIF NON COURANT		11 207 888 670,63	-5 559 327 026,06	5 648 561 644,57
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	37	1 603 965,90	0,00	1 603 965,90
Créances et emplois assimilés		-	-	-
Clients	411-4180	705 599 100,95	-205 453 295,39	500 145 805,56
Autres débiteurs	409-422-425-432-445-443-445	66 114 332,45	-7 152 293,98	58 962 038,47
Impôts	4793-4862	0,00	-	-
Autres actifs courants	467	22 269 548,83	-	22 269 548,83
Comptes transitoires		0,00	-	-
Disponibilités et assimilés		0,00	-	-
Placements et autres actifs financiers courants		124 185 323,65	-13 837,67	124 171 485,98
Trésorerie	51-53-54	124 185 323,65	-13 837,67	124 171 485,98
DOTAL ACTIF COURANT		919 772 271,78	-212 619 427,04	707 152 844,74
DOTAL GENERAL ACTIF		12 127 660 942,41	-5 771 946 453,10	6 355 714 489,31
				0,00

DIVISION FINANCES ET COMPTABILITE

COMPTE DE RESULTAT

(par nature)

Rubriques	NOTE	2012
Ventes et produits annexes	70	2 049 896 004,94
Variations stocks produits finis et en cours	72	0,00
Production immobilisée	73	0,00
Subvention d'exploitation	74	0,00
I - Production de l'exercice		2 049 896 004,94 DA
Achats consommés	60+8910	-680 759 809,27
Services extérieures et autres consommations	61 et 62+8912	-469 899 666,88
II - Consommation de l'exercice		-1 150 659 476,15 DA
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		899 236 528,79 DA
Charges de personnel	63	-431 060 405,29
Impôts, taxes et versements assimilés	64	-36 372 319,08
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		431 803 804,42 DA
Autres produits opérationnels	75	12 273 863,21
Autres charges opérationnelles	65	-150 000,00
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de val	68	0,00
Reprise sur pertes de valeur et provisions	78	204 531,84
V - RESULTAT OPERATIONNEL		444 132 199,47 DA
Produits financiers	76	0,00
Charges financières	66+8916+8917	-9 143 786,76
VI - RESULTAT FINANCIER		-9 143 786,76 DA
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		434 988 412,71 DA
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	695 et 698	0,00 DA
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	692 et 693	0,00 DA
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 062 374 399,99 DA
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-1 627 385 987,28 DA
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		434 988 412,71 DA
Eléments extraordinaires (produits)	77	0,00 DA
Eléments extraordinaires (charges)	67	-20 000,00 DA
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		-20 000,00 DA
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		434 968 412,71 DA
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
XI - RESULTAT NET DE D'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		
Dont part des minoritaires (1)		
Part du groupe (1)		
ECART ENTRE TCR PCN-TCR SFC		0,00 DA

Budget de trésorerie 2012

KDA

Rubriques	Prévisions 2012
A.1 Dépenses d'exploitation	2 349 500
Achats Matières et Matériels(TTC)	38 000
Achats Electricité (TTC)	1 500 000
Achats Gaz Naturel	150 000
Services (TTC)	549 000
Transit GRIG (TTC)	68 000
Transit GRTE (TTC)	351 000
Autres Services (TTC)	130 000
Impôts et taxes	60 000
Coûts de douanes	
Coûts de personnel	50 000
Coûts financiers	1 500
Assurances	1 000
B. Service de la dette	
Capital	
Intérêts	
Total dépenses d'exploitation	2 349 500
Recettes (encaissements) TTC	2 400 000
(Energie, Trav. et Autres) et recouvrement différés (1)	2 200 000
Excédent d'Exploitation	-149 400
Dépenses d'investissement et GE	1 134 000
Capitalisation	82 000
Electricité	150 000
Gaz	40 000
US ELEC	8 000
US GAZ	4 000
Travaux	300 000
Autres investissements	400 000
CA SUR INVESTISSEMENT	150 000
Recettes Investissements	194 000
Participation Clients	120 000
Contribution (état) ER	60 000
Contribution (état) DP GAZ	9 000
Contribution (état) PQLS E+G	5 000
Excédent d' Investissement (autofinancement)	1 328 000
Excédent général (exploitation et investissements)	-1 477 400

Budget de trésorerie 2013

KDA

Rubriques	Prévisions 2013
A.1 Dépenses d'exploitation	2 161 611
Achats Matières et Matériels(TTC)	38 000
Achats Electricité (TTC)	1 500 888
Achats Gaz Naturel	100 423
Services (TTC)	380 000
Transit GRIG (TTC)	60 000
Transit GRJE (TTC)	200 000
Autres Services (TTC)	120 000
Impôts et taxes	60 000
Coûts de douanes	
Frais de personnel	80 000
Frais financiers	1 500
Assurances	800
2 Service de la dette	
Capital	
Intérêts	
Total dépenses d'exploitation	2 161 611
Recettes (encaissements) TTC	2 923 532
V (Energie, Trav. et Autres) et recouvrement Amorces (1)	2 000 4 4
Excédent d'Exploitation	-161 137
Dépenses d'investissement et GE	1 884 000
Capitalisation	8 000
Travaux électricité	150 000
Travaux gaz	40 000
OP S ELEC	0
OP S GAZ	0
Travaux gaz	800 000
Autres investissements	691 000
MANQUE SUR INVESTISSEMENT	195 000
Recettes investissements	306 500
Participation Clients	100 500
Contribution (état) ER	6 000
Contribution (état) DP GAZ	200 000
Contribution (état) PQLS E+G	0
Excédent d'Investissement (autofinancement)	1 577 500
Excédent général (exploitation et investissements)	-1 738 637

Rubriques	Previsions 2014
A.1 Dépenses d'exploitation	2 059 600
Achats Matières et Matériels(TTC)	38 000
Achats Electricité (TTC)	1 226 000
Achats Gaz Naturel	150 000
Services (TTC)	505 000
transit GRIG (TTC)	45 000
transit GRTE (TTC)	340 000
Autres Services (TTC)	120 000
Impôts et taxes	40 000
Droits de douanes	
Frais de personnel	99 000
Frais financiers	1 500
Assurances	100
A.2 Service de la dette	
Capital	
Intérêts	
Total dépenses d'exploitation	2 059 600
B. Recettes (encaissements) TTC	2 300 000
B.1 (Energie Trav. et Autres) et recouvrement finances (A)	2 020 000
Salde d'Exploitation	-39 600
C - Dépenses d'investissement et GE	1 134 000
H. Certification	
RCN décliné	8 000
RCN gaz	200 000
PQLS E+G	20 000
PQLS GAZ	4 000
DP gaz	2 000
Autres investissements	800 000
I.V.A SUR INVESTISSEMENT	100 000
D- Recettes investissements	9 000
Participation Clients	285 000
Dotations (Etat) ER	150 000
Dotations (Etat) DP GAZ	30 000
Dotations (Etat) PQLS E+G	100 000
Salde d' Investissement (autofinancement)	5000
Salde général (exploitation et investissements)	-888 600

الملخص:

تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى التحكم في مواردها واستغلالها بأفضل طريقة تضمن لها البقاء، النمو والاستمرارية، ولا يكون ذلك ممكناً إلا من خلال تقييم أدائها المالي من أجل تحديد مركزها المالي في الحاضر والتنبؤ بأدائها المستقبلي، وذلك من خلال اعتمادها على أدوات الرقابة المالية والمتمثلة بدرجة أولى في التحليل المالي بواسطة التوازنات والنسب المالية التي تعكس نقاط القوة والضعف في أدائها المالي، إضافة إلى الاعتماد على الموازنات التقديرية باعتبارها أداة مالية فعالة لمواردها واستخداماتها وكذلك الرقابة على أدائها ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة.

الكلمات المفتاحية: الإدارة المالية، الرقابة المالية، تقييم الأداء المالي، التحليل المالي، الموازنة التقديرية،

سونلغاز

Résumé:

Toutes les organisations économiques essaient de contrôler leurs ressources et de les exploiter de la meilleure manière afin d'assurer leur survie, leur croissance et leur continuité, et ce n'est possible que par l'évaluation de sa performance financière afin de déterminer sa position financière présente et de prévoir sa performance à l'avenir, pour cela elles doivent compter sur les outils de contrôles financiers et en premier degré sur l'analyse financière qui se base sur les équilibres financiers et les ratios financiers qui reflètent les forces et les faiblesses de leur rendement financier, elles doivent aussi s'appuyer sur les budgets prévisionnels qui sont considérés comme des outils financiers efficaces à cause de leurs ressources et de leurs utilisations, et aussi sur le contrôle de leurs performances afin de prendre les décisions appropriées.

Mots clés: gestion financière, contrôle financier, évaluation de la performance financière, analyse financière, le budget prévisionnel, SONELGAZ