



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعة محمد خيضر - بسكرة



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضوع

إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة

رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية

تخصص محاسبة

الأستاذ المشرف:

أ.د/ تومي ميلود

إعداد الطالبة:

نوبلي نجلاء

لجنة المناقشة:

أعضاء اللجنة	الرتبة العلمية	هيئة الارتباط	الصفة
أ.د/ يحيى مفيدي	أستاذ	جامعة بسكرة	رئيسا
أ.د/ تومي ميلود	أستاذ	جامعة بسكرة	مقرا
د/ رويحة عبد السميع	أستاذ محاضر أ	جامعة بسكرة	مناقشا
أ.د/ لعماري أحمد	أستاذ	جامعة باتنة	مناقشا
د/ زويير عياش	أستاذ محاضر أ	جامعة أم البواقي	مناقشا
د/ شنشونة محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة بسكرة	مناقشا

الموسم الجامعي: 2014-2015



الإهداء

"الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله"

الحمد لله الذي اعانني على اتمام هذه الرسالة وبعد؛

كيف يمكن أن أعبر عن احساسني بالامتنان لوالدي اللذين فعلا الكثير من أجلي منذ صغري وحتى كبرت ومازالا يضحيان من أجلي.

الى من أحمل اسمه بكل فخر، الذي لم أجد عبارات تفي به حقه بالتقدير والاحترام الذي علمني كيف يكون الصبر طريقا للنجاح الى قدوتي ومفخرتي والدي الحبيب.

إلى سندي في الحياة، من سهرت الليالي، ومن ضحت بالكثير من أجلي وحملت همومي، التي غمرتني بدعائها إلى التي لو وصفتها لما أنصفتها أُمي الغالية.

أهديكما هذا العمل فهو منكما قبل أن يكون مني.

هناك عزيزة كنت أتمنى أن تكون موجودة معي لأنها كانت تدعمني بدعائها الذي يصل الى القلب، انها انسانة غالية على قلبي لكن القدر كان أقوى منا، جدي الغالية رحمها الله.

إلى من بها أكبر وعليها أعتمد، إلى شمعة مضيئة تثير ظلمة حياتي، إلى من بوجودها أكتسب قوة ومحبة لا حدود له، إلى من عرفت معها معنى الحياة أختي الحبيبة.

إلي من أرفع رأسي اعتزازا و فخرا بانتمائي لهم، الى من بهم استمد عزتي واصراري، من كانوا عوناً لي في الحياة وصعوباتها، إخوتي وعائلاتهم.

الى من يجمع بين حاضري ومستقبلي، شخص وقف بجانبني لتحقيق هدفه قبل هدفي، كان متفانيا وقلبه ينبض بنجاحي شريك الحياة - إن شاء الله -

إلى الأخوات والأخوة اللذين لم تلدهم أُمي، إلى من تميزوا بالوفاء والعطاء، إلى من معهم سعدت، إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير صديقاتي وأصدقائي الاعزاء.

الى كل هؤلاء أهدي ثمرتي....

وفي الاخير أسأل الله أن يتقبل هذا العمل خالصا لوجهه الكريم، وأن ينفعنا به و اخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد رسول رب العالمين هادي الأمة وشفيعها يوم الدين.

الشكر و العرفان

إن الحمد والشكر لله أولاً صاحب المنة والنعمة الذي وفقني لإنجاز هذا العمل راجية أن يتقبله مني قبولاً حسناً و ينفعني وغييري به.

ومصادقاً لقول الرسول صلى الله عليه و سلم:

" من إستعاذكم بالله فأعذوه، ومن سألكم بالله فأعطوه، ومن دعاكم فأحيوه ومن صنع إليكم معروفاً فكافئوه، فإن لم تجدوا فأدعوا له حتى تروا أنكم قد كافأتموه "

بأسمى عبارات الشكر والثناء أتقدم إلي أستاذي المشرف الأستاذ الدكتور "تومي ميلود" الذي تكرم بقبول الإشراف على تأطيري ولما قدمه لي من توجيهات وملاحظات ونصائح علمية قيمة، وكذا حرصه الدائم على إتمام هذا العمل.

أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان للسادة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرين لقبولهم تقييم رسالتي وبما بذلوه من جهد في قراءتها ولما يقدمونه من توجيهات قيمة.

كما لا يفوتني أن أتوجه بالتحية والشكر الى كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة بسكرة وأخص بالذكر أساتذتي المحترمين الذين تلقيت عنهم مبادئ البحث العلمي عبر كامل مشواري الدراسي الجامعي.

أتقدم بوافر الشكر والعرفان إلي من كانوا السابقين في إعطائي كل التشجيع والمبادرة في توسيع ميدان البحث ووقفوا معي بكل احترام وتقدير.

دون أن أنسى الشكر الكبير للأستاذ اسماعيل حجازي والأستاذ عبد العالي شحتاني والأستاذة رانية غضاب.

إلى كل الأيادي الطيبة التي شاركت في إتمام هذا العمل إلى كل الذين أحيوا الأيام والثواني بالحب والسرور والفرح نقدم هذا العمل المتواضع ونسأل الله التوفيق.

مقدمة

مقدمة

في خضم التطورات المتسارعة التي تواجه المحيط الاقتصادي من تبني مفهوم إقتصاد المعارف وزيادة حجم المؤسسات الاقتصادية وتعقد هياكلها، وظهور التطور التكنولوجي السريع، واشتداد حدة المنافسة، أصبح إلزاما على المؤسسة الاقتصادية توفير قدر كاف من المعلومات التي يطلبها المهتمون بشؤونها من إدارة ومساهمين ومتعاملين... الخ؛ لتساعدهم في اتخاذ القرارات الرشيدة، لذا تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى توفير أفضل وأدق المعلومات وأكثرها ملاءمة ومرونة بشكل يتناسب خاصة مع احتياجات الإدارة لمواجهة مشاكلها المتزايدة وبالكيفية التي تتيح لها اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت الملائم.

وبهذا التطور لم تعد وظيفة المحاسبة قاصرة على تقديم المعلومات للحكم عن نتيجة النشاط وبيان المركز المالي؛ بل تعدت ذلك وأصبحت أداة لتسيير المؤسسات الاقتصادية، وتوجيهها نحو تحقيق أهدافها التي يتم تقريرها مقدما في شكل خطط وسياسات تترجم إلى برامج تخطيطية يبدأ بتنفيذها وتتم رقابتها وتقييمها أثناء التنفيذ وبعده، وعرف هذا الجانب من التطور في المحاسبة بالمحاسبة الإدارية التي تقوم بتوفير المعلومات التي تغطي احتياجات الإدارة ومساعدتها في التخطيط والرقابة وصنع القرارات المناسبة.

وتقديم المعلومات المحاسبية لأغراض إدارية يعد ركيزة المحاسبة الإدارية؛ غير أن التغيرات الكبيرة التي حدثت في بيئة الأعمال وظهور مفاهيم حديثة لأساليب الإنتاج، الجودة، التكاليف، تسيير المخزون... الخ، وتوجه العديد من المؤسسات نحو تحسين وتطوير برامج تسييرها، كل ذلك انصب في بوتقة واحدة وهي ضرورة تطوير أدوات المحاسبة الإدارية وأساليبها بما يتماشى وهذه التغيرات، من أجل انجاز أهداف المؤسسة الاقتصادية عامة وأهدافها المالية على وجه خاص.

وبالنظر إلى تحقيق الأهداف المالية كتحقيق الربح والتوازن وبقائها واستمرارها فهو مرهون بكفاءة وفعالية أدائها المالي، هذا الأخير الذي ازداد الاهتمام به خلال العقدين الأخيرين من أجل التغلب على الرهانات التي تواجه المؤسسة الاقتصادية، لأن النتائج التي تظهر في الكشوف المالية للمؤسسة لم تعد قادرة على تقديم صورة متكاملة لتقييم النشاط دون تعزيزها بالمفهوم الواسع للأداء المالي، فبات ضروريا على المؤسسة التي تسعى إلى البقاء والنمو التحكم أكثر في الأساليب التسييرية الحديثة لتحسين أداءها المالي.

وينطوي ضمن المفهوم الواسع للأداء المالي مؤشرات ومقاييس تستخدم في الغالب للحكم على تحسینه، وتعتبر بمثابة دلالات اقتصادية تسمح بإعطاء الصورة الحقيقية والشاملة لنشاط المؤسسة الاقتصادية، هذه

المؤشرات كذلك مستنها التغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية فبعد أن كانت مؤشرات مالية تعنى بقياس التوازن المالي، السيولة واليسر المالي والمردودية، اتجهت نحو مفهوم استراتيجي لتحقيق الأرباح ألا وهو خلق القيمة في الآجال الطويلة، ناهيك عن التوجه نحو مؤشرات حديثة للأداء المالي والمتمثلة في المؤشرات النوعية كالجودة والميزة التنافسية.

أولاً- إشكالية الدراسة:

إن تطور مفاهيم المحاسبة الإدارية تمخضت عنه أدوات حديثة بالإضافة الى الأدوات التقليدية؛ من أجل مساعدة الإدارة وأصحاب القرار على القيام بمهامهم من تخطيط ورقابة، وبما أن المؤسسات الاقتصادية تسعى إلى الإستغلال الأمثل للموارد لتحسين أداءها الاقتصادي بصفة عامة وأداءها المالي بصفة خاصة، من خلال وضع الخطط والرقابة على التنفيذ وكشف الإنحرافات ومعالجتها.

لهذا تبرز معالم الإشكالية الرئيسية التي سنقوم بدراستها على النحو التالي:

🚩 كيف يتم تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية؟؟؟

وتقودنا هذه الإشكالية إلى طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- 1- ماهي أدوات المحاسبة الإدارية وفيما تتمثل العلاقة بين أدواتها التقليدية والحديثة؟
- 2- ماهي أهم طرق تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية؟
- 3- كيفية تأثير أدوات المحاسبة الإدارية على مؤشرات تحسين الاداء المالي؟
- 4- كيف تساهم أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي لمؤسسة" المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة"؟

ثانياً- فرضيات الدراسة:

في ضوء إشكالية الدراسة وتساؤلاتها الفرعية يمكننا أن نقدم بعض الاجابات المؤقتة لأسئلة البحث والتي من شأن الدراسة المجراة اثباتها أو نفيها كما يلي:

- 1- هناك علاقة تكاملية بين أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية؛
- 2- تعد مؤشرات تحسين الأداء المالي من أهم الطرق المعتمدة في الحكم على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية؛

3- هناك علاقة طردية بين استخدام أدوات المحاسبة الإدارية وتحسين مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؛

4- تستخدم إدارة مؤسسة "المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة" مجموعة من أدوات المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي.

ثالثا- أهمية الموضوع:

تعد أدوات المحاسبة الإدارية ذات أهمية كبيرة في توفير البيانات التي تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة والتقييم، كما أنها تساهم في صنع القرارات الصحيحة المبنية على المعلومات الدقيقة ذات الشفافية العالية، أما الأداء المالي الذي يعتبر من بين المواضيع التي تلقى اهتمامات وأبحاث كثيرة من طرف المسيرين خاصة في ظل التحولات الاقتصادية الجديدة حيث أصبح اهتمام المسيرين منصب في كيفية إيجاد أساليب وأدوات تتميز بالعقلانية وتساهم في تحسينه.

رابعا- منهج الدراسة:

تماشيا مع طبيعة الموضوع والإشكالية المطروحة تم اعتماد أسلوب المنهج الوصفي التحليلي الموافق للدراسة النظرية من أجل عرض ماهو متوفر من معلومات حول المحاسبة الإدارية والأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وكيفية المساهمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية، بالإضافة الى اعتماد منهج دراسة حالة الذي يمكن من التعمق وفهم مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده ومحاولة تجسيد الجانب النظري في مؤسسة "المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة".

خامسا- دوافع اختيار الموضوع:

- لم يكن اختيار الموضوع بمحض الصدفة وإنما كان نتيجة عدة اعتبارات موضوعية وذاتية، تتمثل في:
- أهمية الموضوع لدى مسيري المؤسسات الاقتصادية خاصة في ظل التحولات والتطورات الاقتصادية؛
- الشعور بأهمية المحاسبة الإدارية خاصة الأدوات الحديثة وما تحتويه من إيجابيات وفرص للمؤسسة الاقتصادية؛
- التخصص والرغبة في التعمق في هذا المجال؛
- الميل الشخصي إلى الأساليب الكمية في الوظيفة المالية للمؤسسة الاقتصادية والرغبة في التعرف على واقع تطبيقها لدى المؤسسات الاقتصادية الوطنية.

سادسا- أهداف الدراسة: لهذه الدراسة الكثير من الأهداف منها:

- محاولة ابراز التحولات التي عرفتها أدوات المحاسبة الادارية؛
- محاولة تبيان أهمية تقييم الأداء المالي في تحقيق الكفاءة والفعالية والاكتشاف المبكر لنقاط الضعف وذلك حتى يتسنى معالجتها في الوقت المناسب؛
- محاولة لقاء الضوء على أهم المؤشرات المعتمدة في عملية قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؛
- التعرف على الجانب الواقعي لتطبيق أدوات المحاسبة الادارية وقياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- محاولة المساهمة في تطبيق أدوات المحاسبة الادارية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة وتفعيل دورها في تحسين الأداء المالي.

سابعا- صعوبات الدراسة: لقد اعترض هذه الدراسة جملة من الصعوبات أهمها:

- طبيعة الموضوع في حد ذاته، حيث يضم عددا كبيرا من المفاهيم المختلفة والمتداخلة في أحيان كثيرة؛
- صعوبة تطبيق بعض أدوات المحاسبة الادارية في المؤسسة محل الدراسة، وكذا مؤشرات الأداء المالي بالرغم من الأهمية الكبيرة التي تكتسيها.

ثامنا- هيكلية الدراسة:

بغية الإلمام والإحاطة بمختلف حيثيات الموضوع وتحليل أبعاده والإجابة عن الإشكالية المطروحة، ولترتيب مختلف المعارف تم تقسيم الدراسة الى أربعة فصول؛ حيث سيستهل الجانب النظري بالفصل الأول المعنون بـ: أدوات المحاسبة الادارية وفيه أدوات المحاسبة الادارية سواء التقليدية (الموازنات التقديرية، التحليل المالي، بحوث العمليات...) أو الحديثة منها (التوقيت المنضبط، التكلفة المستهدفة، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة...)، أما الفصل الثاني المعنون بـ: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية وفيه كل المفاهيم المرتبطة

بالأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية من أجل ضبط مدلوله، أما الفصل الثالث الذي جاء تحت عنوان: تأثير أدوات المحاسبة الادارية على مؤشرات تحسين الأداء المالي فيه الربط بين أدوات المحاسبة الادارية وأهم مؤشرات تحسين الأداء المالي، وفي الفصل الرابع المعنون بـ: دور أدوات المحاسبة الادارية في تحسين الأداء المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة من خلال تقديم نظرة حول المؤسسة، ومحاولة عرض واقع استخدام أدوات المحاسبة الادارية في تحسين أدائها المالي، ومحاولة المساهمة في تفعيل دور أدوات المحاسبة

الإدارية في تحسين الأداء المالي لهذه المؤسسة. وفي الأخير الخاتمة وفيها تم عرض أهم النتائج واختبار الفرضيات والإجابة على الإشكالية الرئيسية وأهم التوصيات والاقتراحات المتوصل إليها.

الفصل الأول:

أدوات المحاسبة الإدارية

تمهيد:

ظهرت الحاجة إلى أدوات المحاسبة الإدارية لتلبية مختلف حاجات إدارة المؤسسات الاقتصادية التي تتمثل في توفير قدر كاف من المعلومات التي تحتاجها الإدارة وتتجلى المعلومات التي تقدمها في المعلومة المحاسبية والمالية، هذه الأخيرة التي يمكن اعتبارها أحد الركائز الأساسية التي تؤثر على جميع الأنشطة التي تقوم بها الإدارة في المؤسسة الاقتصادية. وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل إلى ماهية أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة للوقوف على الأهمية الكبيرة التي تكتسبها في تسيير المؤسسة الاقتصادية من خلال التكامل فيما بينها، والمعلومة المحاسبية والمالية، التي تعتبر من مدخلات المحاسبة الإدارية، وانطلاقاً من التطور التاريخي الذي عرفته المحاسبة الإدارية فسيتم التعرض لأهم المراحل التي مرت بها، بالإضافة إلى عرض ماهية المحاسبة الإدارية؛ ونطاقها من خلال علاقتها بأنواع المحاسبة الأخرى ومختلف العلوم، ولأن التركيز الكبير في هذه الدراسة على أدوات المحاسبة الإدارية فإنها ستعنى بشيء من التفصيل.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإدارية

سيتم التعرض في هذا المبحث إلى تقديم مفاهيم أساسية حول المعلومة المحاسبية والمالية، والمحاسبة الإدارية من خلال التطور التاريخي والتعريف بالإضافة إلى الخصائص والأهداف.

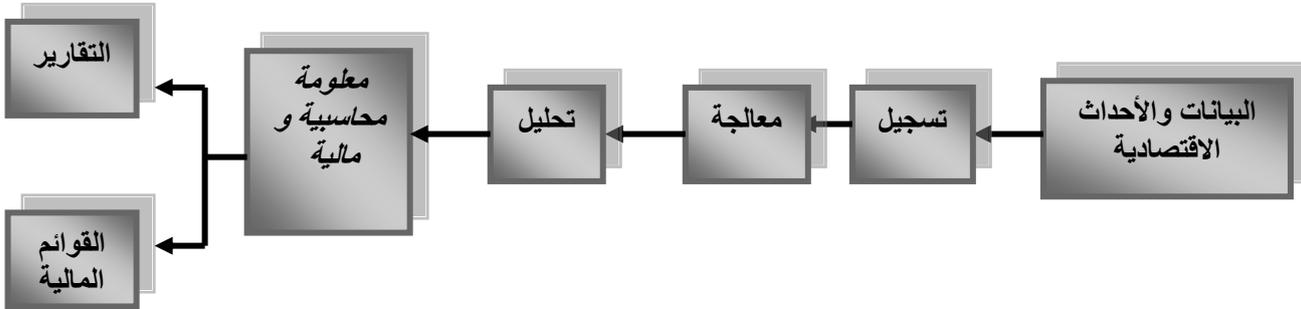
المطلب الأول: المعلومة المحاسبية والمالية

تعتبر المعلومات المحاسبية المفيدة هي الأكثر تأثيراً في اتخاذ القرارات الرشيدة وتتصف المعلومات المحاسبية بالجودة لما تمتلكه من خصائص مفيدة تستخدم لتقييم مستوى هذه الجودة.

الفرع الأول: تعريف المعلومة المحاسبية والمالية

تعرف المعلومات المحاسبية والمالية بأنها "كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخلياً".¹
ويوضح الشكل التالي المعلومة المحاسبية والمالية في الكيان الاقتصادي.

الشكل رقم (01): تكوين المعلومة المحاسبية والمالية



المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على زياد هاشم يحي السقا، إبراهيم الحبيطي، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحرياء ، العراق، 2003، ص 27. وناصر نور الدين، أساسيات المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006

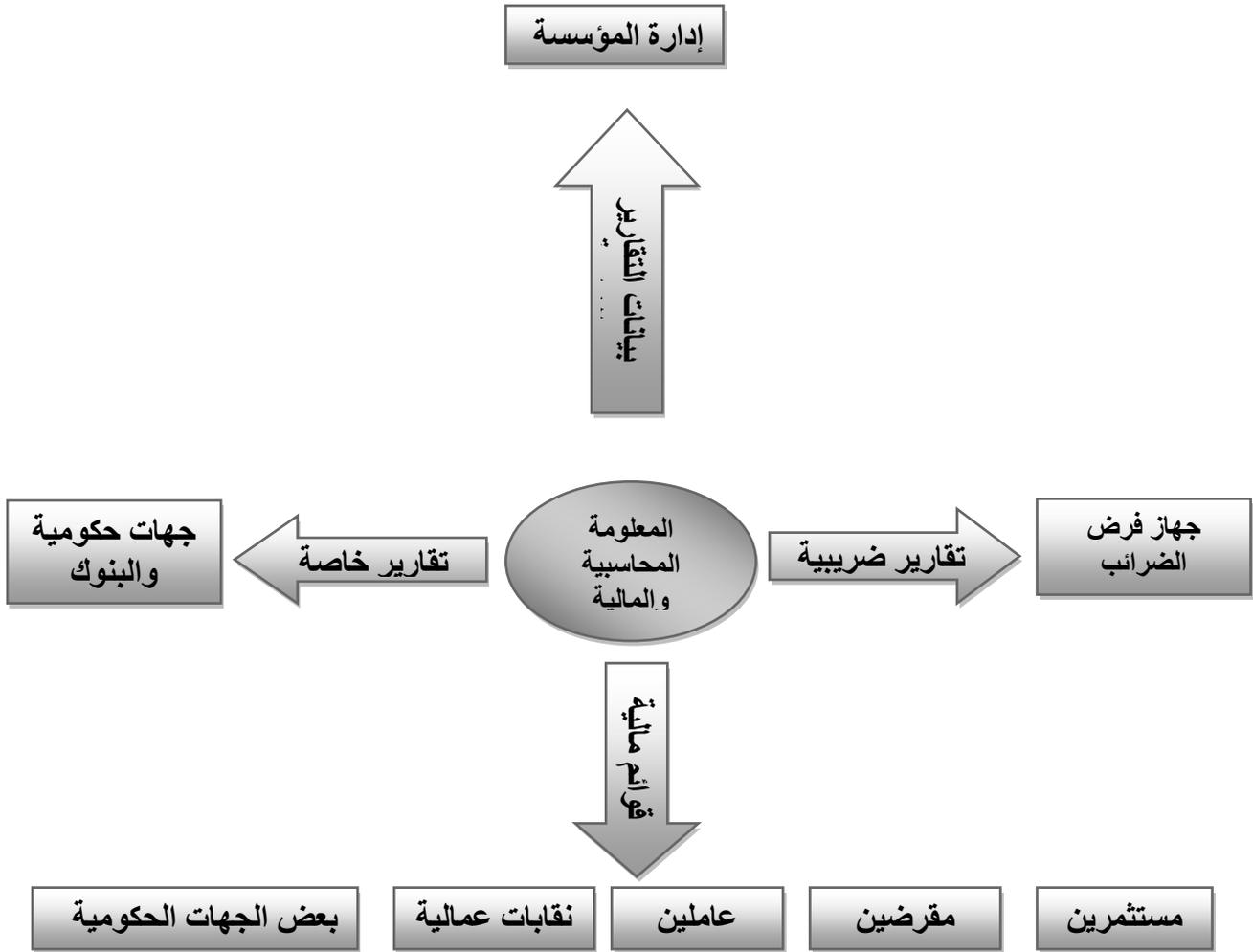
كما يمكن ترجمة المعلومات المحاسبية والمالية المخرجة من النظام المحاسبي في شكلين أساسيين هما معلومات على شكل قوائم مالية ومعلومات على شكل تقارير. حيث تمثل هذه الأشكال ناتج العمل المحاسبي في

¹ زياد هاشم يحي السقا، إبراهيم الحبيطي ، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحرياء ، العراق، 2003، ص 27.

المؤسسة الاقتصادية، وخاصة ما قامت به من عمليات ضمن نشاطاتها المختلفة، وهي تقدم إلى كافة الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالوحدة الاقتصادية والتي يمكن أن تعتمد عليها في اتخاذ القرارات المتعددة سواء كانت تلك الجهات من داخل المؤسسة الاقتصادية أو من خارجها.

وتظهر أشكال المعلومات المحاسبية والمالية في الشكل التالي:

الشكل رقم (02): أشكال المعلومة المحاسبية والمالية



المصدر: رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، دار حامد، عمان، 2004، ص33.

الفرع الثاني: الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والمالية

لكي تكون المعلومات المحاسبية والمالية ذات كفاءة وفعالية في تحقيق أهدافها؛ وحتى يمكن من خلالها الحكم على مدى تحقيق الفائدة منها، هناك جملة من الخصائص التي يجب أن تتمتع بها لتكون ذات جودة بالنسبة لمستخدميها، والتي يمكن عرضها من خلال تقسيمها إلى خصائص رئيسية وثانوية وهذا استنادا إلى قائمة المفاهيم حول الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي قام بإصدارها مجلس المعايير الأمريكي

FASB سنة 1980. بالإضافة إلى خصائص فإن هناك قيود الملاءمة وموثوقية المعلومات التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB.

أولاً: الخصائص الرئيسية للمعلومة المحاسبية والمالية

أشار FASB إلى أن الملاءمة والمصدقية هما الخاصيتين الأساسيتين اللتان تجعلان المعلومات المحاسبية والمالية مفيدة لإتخاذ القرار.

1- الملاءمة: يقصد بالملاءمة كخاصية من خواص المعلومات المحاسبية والمالية "قدرتها في التأثير على القرار المتخذ فالمعلومات المحاسبية والمالية الملائمة هي تلك المعلومات التي لها القدرة على إحداث تغيير في قرار المستخدم للمعلومات وبالتالي إيجاد فرق في اتخاذ القرار ويكون له نتائج على التوقعات والأحداث الاقتصادية المستقبلية.¹ إلا أن درجة ملاءمة المعلومات المحاسبية والمالية قد تختلف وتكون البيانات ملائمة لاتخاذ قرار معين بينما لا تكون كذلك لقرار آخر.

وتتدرج تحت هذه الصفة الخصائص الثلاثة التالية:²

- أن يكون لها القدرة التنبؤية؛
- أن تمكن من تحقيق صحة التوقعات الماضية؛
- أن يحصل عليه متخذ القرار في الوقت المناسب (الملائم).

أ- القدرة التنبؤية: أي "أن تساعد متخذ القرار أن يحسن من احتمالات التوصل إلى تنبؤات صادقة عن نتائج الأحداث وتخفيض درجة عدم التأكد لديه".³ والقدرة التنبؤية تساهم في عمل تنبؤات حول الآثار الاقتصادية للأحداث في الماضي والحاضر على المستقبل، وهي ذات صلة بالمستخدم تؤدي إلى تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير في التوقعات المستقبلية.

ب- التغذية العكسية (القيمة الرقابية): المعلومة المحاسبية الملائمة هي المعلومة المفيدة في تصحيح التوقعات السابقة أو تأكيدها⁴ أي أن تكون للمعلومات المحاسبية إمكانية الاستخدام في الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن تنتج عن سوء الاستخدام أو عدم الكفاية... الخ.

ج- الوقت الملائم (المناسب): أي أنه يجب توفير المعلومات المحاسبية والمالية في فترة زمنية مناسبة، أي محددة بالفترة الزمنية اللازمة لاتخاذ قرار معين من قبل مستخدميها لكي لا تفقد قيمتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرار، فتأخر الحصول على المعلومات يكون على حساب فائدتها ودقتها وملاءمتها.

¹ حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار حامد، عمان، 2007، ص 96.

² نفس المرجع، ص 96.

³ رضوان حلوة حنان وآخرون، مرجع سابق، ص 53.

⁴ حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سابق، ص 97.

2- **الموثوقية (المصدقية):** حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة حيث تمتلك المعلومات صفة موثوقية "إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة ومحايدة ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والأحداث أو من المتوقع أن تمثل الأحداث المستقبلية بمعقولية".¹ وحتى تكون المعلومة المحاسبية والمالية موثوق بها لا بد وأن تتمتع بالخصائص التالية:

- قابلة للتحقق؛

- الصدق في العرض؛

- الحياد.

أ- **قابلية التحقق:** ويقصد بهذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس يستخدمون نفس طريقة القياس؛ وذلك كأن يصل عدد من المراجعين المستقلين إلى نفس النتيجة بخصوص عدد من القوائم المالية، فإذا حصل أن وصلت أطراف خارجية باستخدام نفس طرق القياس إلى نتائج مختلفة، فإن القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق منها.

ب- **الصدق في العرض (التمثيل الصادق):** حتى تكون المعلومة المحاسبية والمالية موثوق بها أي صادقة لا بد وأن تمثل بصدق العمليات والأحداث التي تمثلها أو يفترض أن تمثلها بدرجة معقولة، أي هناك "تطابق بين البيانات المحاسبية وبين مصادر الأحداث التي تمثل هذه البيانات وهذا ما يزيد من درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الرشيدة".²

ج- **الحياد:** يعني مفهوم الحياد أنه لا يمكن انتقاء المعلومات بشكل يتضمن تفاصيل الفئات المستفيدة منها على حساب الفئات الأخرى، فإذا كانت المعلومات المحاسبية والمالية متحيزة إلى جهة معينة، فسوف يفقد الجمهور الثقة في المعلومات ويتوقف عن استخدامها.

ثانياً : الخصائص الثانوية للمعلومة المحاسبية والمالية

تعتبر الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية صفات مكملة للخصائص الأساسية التي تم التطرق إليها؛ حيث تتفاعل معها من أجل توليد معلومات مفيدة وذات معنى، ولها القدرة على المساهمة في اتخاذ القرار المناسب وتنقسم هذه الخصائص إلى خاصيتين أساسيتين.

¹ محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل، عمان، 2008، ص 8.

² حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سابق، ص 99.

1- قابلية المقارنة: تكون المعلومة المحاسبية والمالية ذات فائدة "إذا كان بإمكان المستخدم أن يجري مقارنات بين النتائج المالية للوحدة المحاسبية من سنة إلى أخرى أو بين وحدات محاسبية أخرى".¹ وأن الثبات في تطبيق الإجراءات المحاسبية يزيد من إمكانية عمل مثل هذه المقارنات.

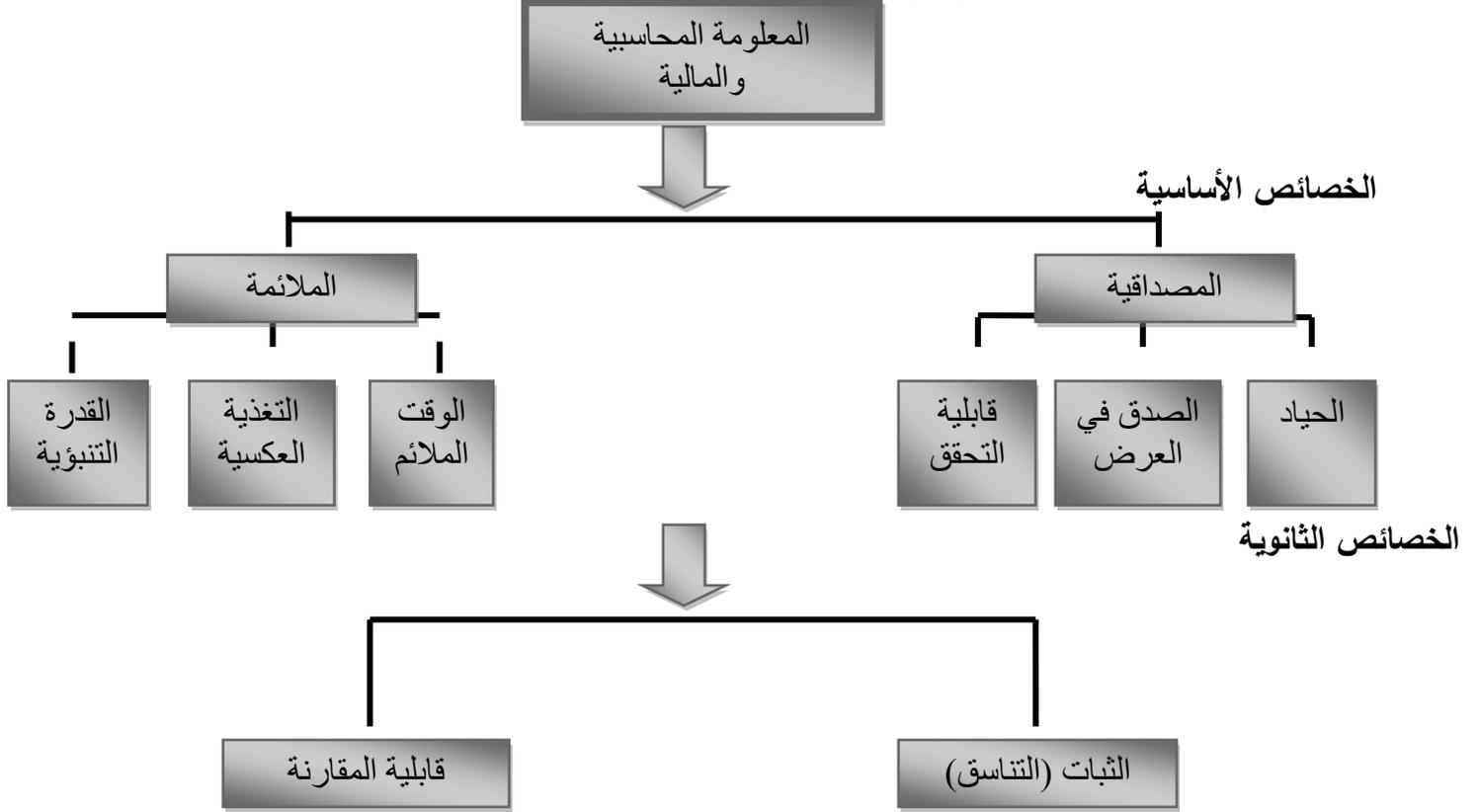
وتكون المعلومات المحاسبية والمالية قابلة للمقارنة إذا تم قياسها ونشرها بأساليب متشابهة، أي يتم إعدادها وفقا لمبادئ محاسبية متعارف عنها ومقبولة قبولا عاما؛ حتى يتمكن من تقديمها للمستخدم بأفضل الوسائل التي تمكن من فهم محتواها.

2- الثبات (التناسق): يقصد بالثبات أو ما يصطلح عليه بالتناسق "أن المنشأة (المؤسسة) تطبق نفس الأساليب لنفس الحوادث المحاسبية من فترة إلى أخرى، وهذا ما يعني أن المنشأة (المؤسسة) لا يمكن أن تتحول من طريقة إلى أخرى".² إلا بعد أن تفصح عن طبيعة التغيير وأثره في التقارير المالية الخاصة بالفترة التي حدث فيها التغيير، حيث أنه وبثبات استخدام المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية تضمن بأن الأحداث الاقتصادية التي تمت معالجتها حاليا قد تمت معالجتها بالطرق والأساليب المحاسبية التي عولجت بها الأحداث الاقتصادية السابقة والمتشابهة لها وهذا مايفيد في تجنب الاستنتاجات الخاطئة التي تنتج عن عدم التناسق والثبات في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية.

وتظهر كل من الخصائص الرئيسية والثانوية للمعلومة المحاسبية والمالية في الشكل التالي:

¹ حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سابق، ص 10.
² فراغ الفراغ، المحاسبة المتوسطة، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص 28.

الشكل رقم (03): هرم خصائص المعلومة المحاسبية والمالية



المصدر: فراغ الفراغ ، المحاسبة المتوسطة، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص 24.

الفرع الثالث: الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية والمالية

تلجأ فئات متعددة لاستخدام المعلومات المحاسبية والمالية لأنها بحاجة إليها في عملية اتخاذ القرار الاقتصادي الرشيد، إلا أن الاحتياجات المعلوماتية تختلف من مستخدم إلى آخر حسب نوع القرارات التي يتخذها المستخدم وعليه جاء تقسيم مستخدمي المعلومات المحاسبية والمالية إلى فئتين أساسيتين هما:¹

1- فئة المستخدمين الداخليين.

2- فئة المستخدمين الخارجيين.

أولاً- المستخدمين الداخليين للمعلومات المحاسبية والمالية: تتضمن هذه المجموعة كافة الأطراف التي يتصل عملها بداخل المؤسسة في سبيل تحقيق الأهداف الموضوعية؛ أي تتمثل هذه الفئة في أعضاء مديرية وقيادة المؤسسة، حيث تتطلب هذه الفئة أن تعد المعلومات المحاسبية والمالية حسب التعليمات والتوجيهات

¹ رضوان حلوة حنان وآخرون، مرجع سابق، ص 26.

المقدمة لهيئة المحاسبة بحيث تسمح لها باتخاذ القرارات كما يرغب المديرون "أن تكون أداة الاتصال هي التقارير الداخلية بما تحتويه من معلومات مالية وغير مالية".¹

وعلى العموم فإنه يمكن تفصيل الفئة الداخلية المستخدمة للمعلومة المحاسبية والمالية كما يلي:

1- العمال وممثليهم: ويهتم العمال بالحصول على المعلومات التي تمكنهم من تقييم ربحية واستمرارية المؤسسة ومقدرتها على خلق فرص عمل جديدة، ودفع مستحقاتهم المختلفة، وبالنسبة للنقابات فتهتم أيضا بمعلومات تمكنها من تحليل القطاعات الاقتصادية المختلفة وفرص العمل المتاحة واستقرارها وكذلك الأمور الاجتماعية الأخرى.

2- المديرون: بما أن المديرون هم بمثابة وكيل أو نائبا عن الملاك في استخدام وإدارة الموارد التي استثمروها في المؤسسة، فانهم يسعون إلى تحقيق أعلى أداء اقتصادي ممكن لأن ذلك سوف ينعكس على أداءهم الشخصي للمهام الموكلة إليهم وهذا ما يؤدي إلى حصولهم على مكافآت وعلاوات وحوافز... الخ، وعليه لحدوث هذا كله ما عليهم إلا تتبع مختلف أحداث المؤسسة عن طريق المعلومات المحاسبية والمالية.

3- الملاك والمستثمرون ذلك لأنهم قاموا باستثمار مواردهم الاقتصادية في المؤسسة مما يجعلهم يهتمون كثيرا بأية معلومات عن المؤسسة، حيث ينصب اهتمامهم على درجة المخاطرة المتعلقة باستثماراتهم وربحية هذه الاستثمارات، فهم بحاجة إلى معلومات تساعد على اتخاذ قرار شراء استثمار أو الاحتفاظ به أو بيعه، كما يهتم المستثمرون والملاك بالمعلومات التي تساعد في معرفة قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح.

ثانيا- المستخدمون الخارجيون للمعلومة المحاسبية والمالية: أما الفئة الثانية فهي من خارج المؤسسة ممثلة بالمساهمين والدائنين والمؤسسات الحكومية... وغيرها من الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة وأداة الاتصال المتاحة بين هذه الفئة وللمؤسسة هي التقارير المالية الخارجية أو ما يعرف بالقوائم المالية* والتي يقتصر محتواها على المعلومات المالية، وفيما يلي سيتم التطرق بالشرح لكل مستعملي القوائم المالية الخارجيين:²

1- المساهمون الحاليون والمحتملون: يتطلع هؤلاء إلى المعلومة المحاسبية والمالية التي تمكنهم من استكشاف درجة ربحية المؤسسة في الحاضر والتوقعات المستقبلية والتعرف على مدى جدوى الاستثمار فيها من عدمه ، أيضا الوقوف على مدى الاستخدام الاقتصادي الأفضل لرأس مالهم من طرف المديرين، وتدارك أي انحراف كما تساعد المعلومة المحاسبية والمالية في تكوين مؤشر الربحية من الطرق التي يعتمد عليها الحكم على أداء المؤسسة.

¹ SACI D , comptabilité de l'entreprise et système économique l'expérience algérienne, OPU, Alger, 1992.P72.

² محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سابق، ص4.

- 2- **المقرضون الحاليون والمرتبون:** بما فيهم البنوك والمؤسسات المالية المختلفة وحاملوا سندات الدين حيث تستخدم هذه الفئة المعلومة المحاسبية والمالية " لتقييم مخاطر منح الائتمان والقروض والتنبؤ بمقدرة المنشأة (المؤسسة) على سداد ديونها و إلتزاماتها".
- 3- **الدولة:** تعد أجهزة الدولة المختلفة بما فيها مصالح الضرائب، الحماية الاجتماعية، والبيئية وصاحبة المصلحة في ضمان احترام تطبيق المؤسسات التشريعات والقوانين المعمول بها مستخدمة المعلومة المحاسبية والمالية باعتبارها المصدر المعلوماتي الأكثر الأهمية في إعداد الحسابات الوطنية.
- 4- **الزبائن:** يحتاج العملاء إلى المعلومة المحاسبية والمالية "لتساعدهم في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية الإنتاج وبيع سلعها".
- 5- **الموردون والدائنون التجاريون:** وهم بحاجة إلى معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة ستدفع لهم عند الاستحقاق حيث يهتم موردو ودائنو المؤسسة بمعلومات حولها على مدى أقصر من اهتمام المقترضين إلا إذا كان نشاطهم متعلق باستمرارية المؤسسة بصفة رئيسية.
- 6- **الجمهور:** هذه الفئة بحاجة إلى معلومات حول التطورات الحديثة لثروة المؤسسة وتنوع نشاطها في الاقتصاد المحلي أيضا تقدم المعلومة المحاسبية والمالية للجمهور معلومات مهمة بشأن عدة أمور تهمهم مثل زيادة مبيعات المؤسسة وتنوع نشاطها مما يتيح فرص العمل الجديدة وأسعارها وجودة منتجات المؤسسة.
- 7- **البورصة:** تعتبر البورصة طرفا مهما من مستعملي المعلومات المحاسبية والمالية وخاصة ما تعلق منها بالمؤسسات المسعرة لأن أسعار الأسهم حسب فرضية كفاءة السوق المالية، يجب أن تعكس كليا وأنبا المعلومات المحاسبية والمالية المتاحة.

المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة الإدارية

إن الوقت الذي صاحب التقدم الاقتصادي والتقنيات الحديثة وتطور نظم المعلومات؛ يتطلب البحث على أفضل وأدق المعلومات وأكثرها ملاءمة وبأقل التكاليف وفي الوقت المناسب لأن المعلومات الدقيقة تؤدي إلى اتخاذ القرارات السليمة وخصوصا في المجالات الاقتصادية والإدارية.

الفرع الأول: التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية

عرفت المحاسبة الإدارية شأنها شأن مختلف فروع المحاسبة الأخرى تطورات كثيرة منذ ظهورها إلى أن وصلت إلى المفهوم الحالي؛ وما تطور المحاسبة الإدارية إلا استجابة لعدة عوامل منها:¹

- * ازدياد حدة المنافسة بين المؤسسات مما أدى إلى صب اهتمام المؤسسات على سبل تعظيم الربح وتخفيض التكاليف؛
- * الاهتمام بإرضاء العملاء عن طريق الجودة في المنتجات مما يؤهل المؤسسات إلى الاستمرارية في وسط بيئة تنافسية؛
- * التطورات الكبيرة الحاصلة في البيئة التكنولوجية.

هذه العوامل سارعت في تطوير مفهوم المحاسبة الإدارية وبالرجوع إلى هذا المصطلح فقد ظهر لأول مرة عام 1950 عندما قام مجلس الانجلو الأمريكي للكفاية الإنتاجية بتشكيل فريق عمل تحت اسم فريق المحاسبة الإدارية وكان من مهامه زيارة عدد من المنشآت الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية وذلك لنشر تقرير حول سيورة العمل هناك حيث قام هذا الفريق بنشر تقريره تحت عنوان المحاسبة الإدارية؛ كما قام بتعريف المحاسبة الإدارية من خلال عرض المعلومات المحاسبية بصورة تؤدي إلى المساعدة وترشيد الإدارة في وضع السياسات وتصريف العمليات اليومية للمنشأة. كما قام هذا الفريق بتقديم مقترحات حول ضرورة الاهتمام بربط محاسبة التكاليف بمشاكل الإدارة والعمليات الفنية في المنشأة (المؤسسة) وتركيز جهود محاسب التكاليف في توفير معلومات تؤدي إلى ترشيد سياسة الإدارة وزيادة مقدرتها في اتخاذ القرارات.²

وحسب الفيدرالية الدولية للمحاسبين (IFAC) * سنة 1998 فإن المحاسبة الإدارية مرت عبر أربع مراحل رئيسية هي:³

المرحلة الأولى: تحديد التكلفة والمراقبة المالية قبل 1950

لم تظهر معالم المحاسبة الإدارية آنذاك إلا أن إهتمام المؤسسات كان منصبا أساسا لتحديد التكلفة وهذا ما أدى لظهور محاسبة التكاليف التي تعتبر أحد المقومات الرئيسية للمحاسبة الإدارية، بالإضافة الى أن المؤسسات كانت تهتم بإعداد الميزانيات والمراقبة المالية للعمليات الإنتاجية.

¹ اسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية-قضايا معاصرة، دار حامد، الاردن، 2007، ص22

² مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2007، ص13.

* International federation of accountants

³ راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2008، ص ص 16-18.

وصاحب هذه الفترة ظهور حركة الإدارة العلمية التي تهدف بالدرجة الأولى إلى إستخدام الأساليب العلمية في الإدارة هذا ما كان له الفضل الكبير للتمهيد لظهور المحاسبة الإدارية.

المرحلة الثانية: تقديم معلومات من أجل التخطيط الإداري والمراقبة (1950-1965)

في هذه المرحلة ظهر مفهوم المحاسبة الإدارية وأصبحت تعد أداة ادارية؛ فكانت مهمة المحاسب الإداري تنتهي في تقديم المعلومات لأغراض التخطيط الإداري ومساعدة الإدارة في وضع خطة لأهدافها واتخاذ القرارات الرشيدة. كذلك كانت تستخدم مجموعة من الأساليب كتحليل القرارات ومحاسبة المسؤولية والمراقبة المالية.

المرحلة الثالثة: توفير معلومات تساعد في تخفيض هدر الموارد (1965-1985)

بحلول هذه المرحلة إنصب اهتمام المحاسبة الإدارية بدراسة قرارات التمويل والإستثمار الفعال حيث بدأت بالإنفتاح على العلاقات الخارجية وهذا ما أدى إلى المساهمة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية في مختلف وظائف المؤسسة انطلاقا من التخطيط والرقابة ووصولاً إلى إتخاذ القرارات الإستثمارية بالإضافة إلى إعداد الموازنات التقديرية، فضلا عن ذلك فإن المحاسبة الإدارية بدأت بإستخدام الأساليب الكمية كالتحليل المالي، وإستخدام التكنولوجيا الحديثة كإستعمال الإعلام الآلي في تحسين الجودة وتخفيض التكاليف كما قامت بتبني تقنيات تسيير وإنتاج جديدة مما سمح لها بالتحكم في التكاليف من خلال تخفيض نسبة الضياع في الموارد المستخدمة، وهنا أيضا ظهرت أهمية المعلومة المحاسبية والمالية وأهميتها في صنع القرارات وأصبحت مهمة المحاسب الإداري تتجلى في توفير المعلومات المحاسبية والمالية الملائمة للجهات الإدارية لدعم جودة القرارات.

المرحلة الرابعة: خلق القيمة بواسطة الإستعمال الفعال للموارد (1985-1995)

تركز إهتمام المحاسبة الإدارية في هذه الفترة حول إيجاد طرق وأساليب علمية دقيقة أكثر تطورا لتحديد تكاليف المؤسسات وخلق القيمة من خلال الإستغلال الفعال للموارد المتاحة وإستخدام التكنولوجيات الحديثة لمواجهة التطورات الحاصلة في البنية الإقتصادية والتكنولوجية.

أما بالنسبة للفترة الموالية (أي بعد سنة 1995) واستجابة للثورة التكنولوجية التي غطت جميع الميادين (الصناعة، التجارة... الخ)، وما ترتب عنها من استثمارات ضخمة فرض على المحاسبة الادارية ضرورة تبني فلسفات ادارية جديدة تتسجم مع التطور الصناعي¹، فظهرت أساليب وأدوات حديثة كتقنية التوقيت المنضبط(jit)* والإدارة على أساس الأنشطة (ABC)** والتكاليف المستهدفة..... إلخ.

¹ مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص14.
* just in time.
** Activity Based Consting

الفرع الثاني: تعريف المحاسبة الإدارية

هناك عدة إسهامات من جانب المفكرين لبلورة تعريف المحاسبة الإدارية ومن بين هذه الإسهامات مايلي:
التعريف الأول: "هي نظام للمعلومات يختص بتجميع وتحليل وبتبويب وتخزين بيانات أساسية أو معلومات ناتجة من نظم أخرى فرعية للمعلومات في المؤسسة لغرض إنتاج معلومات ذات طابع كمي مالية أو غير مالية تقدم إلى الإدارة العليا لإستخدامها في مجال التخطيط وإتخاذ القرارات والرقابة على تنفيذ الخطط"¹، هذا التعريف يرى بأن المحاسبة الإدارية هي نظام فرعي لنظام المعلومات الشامل في المؤسسة حيث يتلقى البيانات ويجري عليها عمليات تحويلية مختلفة لإنتاج المعلومات ذات قيمة.

وعرفت على أنها: " ذلك الفرع المحاسبي الذي يسعى إلى تزويد المسؤولين عن إدارة المؤسسة والوحدات الاقتصادية الأخرى بالمعلومات التي تساهم في إتخاذ القرارات المتعلقة بالمستقبل الخاص بالمؤسسة وكذلك في رقابة تنفيذ العمليات"².

وهي: "جزء من نظام المعلومات المحاسبي يهتم بالتعرف على الأحداث الاقتصادية وقياس وتحليل تلك الأحداث والتقرير عنها للمستويات الإدارية المختلفة لإستخدامها في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات وتقييم الأداء"³.

فهي بصورة أشمل: " نظام قائم على جمع وتصنيف البيانات وتحليلها وتجهيزها في صورة معلومات مفيدة تقدم للإدارة حول جميع أوجه النشاط لإستخدامها في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء للمساهمة في إتخاذ القرارات الإدارية التي تؤدي لتحقيق أهداف المنشأة (المؤسسة)"⁴.

ويمكن إستخلاص وجمع بعض سمات أو خصائص المحاسبة الإدارية في:⁵

- ينصب إهتمامها بالتفاصيل الناتجة عن مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية؛
- تركز على الأحداث الفعلية كما تهتم بالأحداث المتوقعة الحدوث أي المستقبلية؛
- تهتم بجميع العمليات التي تتم في المؤسسة الاقتصادية سواء كانت مالية أو غير مالية؛
- المحاسبة الإدارية موجهة لخدمة الأطراف الداخلية للإدارة لمساعدتها في ممارسة مختلف وظائفها من تخطيط وإتخاذ القرار ورقابة؛

¹ علي أحمد أبو الحسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة، إتخاذ القرارات، تقارير الأداء تقييم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص 2
² أحمد فرغلي حسين، المحاسبة للإدارة وضع القرار، مركز تطوير الدراسات العليا للبحوث، القاهرة، 2007، ص 106
³ أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 9.
⁴ ناريمان إبراهيم الصباح، واقع إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، دفعة 2008، الجامعة الإسلامية، غزة، ص 3.
⁵ هاشم أحمد عطية ومحمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية-محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 177.

- تستخدم الأساليب العلمية كالأحصاء والرياضيات لتحليل النتائج وإعداد البيانات والمعلومات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية؛
- تعتمد على الإجراءات المحاسبية المعروفة من تجميع وتسجيل وتبويب وتلخيص وعرض وتفسير البيانات، إما عن طريق النظام المحاسبي أو عن طريق أساليب التحليل الخاصة كالتحليل الحدي والتفاضلي والتحليل المالي؛
- تقوم بترجمة وتقييم النتائج في ضوء الأهداف المرسومة لنشاط المشروع.

المطلب الثالث: أهداف المحاسبة الإدارية

بما أن المحاسبة الإدارية تعتبر نظام جزئي من نظام المعلومات المحاسبي؛ الذي يهتم بالتعرف على الأحداث الاقتصادية وقياسها وتحليلها والتقرير عنها للمستويات الإدارية المختلفة من أجل استخدامها في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات وتقييم الأداء¹، فإنه يمكن استخلاص مجموعة من أهدافها منها:

- توفير المعلومات اللازمة للإدارة لغرض التخطيط والرقابة؛
 - مساعدة الإدارة في التوجيه والرقابة على النشاطات التشغيلية حيث تتم الرقابة من خلال إجراء مقارنات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط له ثم تحديد الإنحرافات وتحليلها وإتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها؛
 - قياس أداء الوحدات الفرعية والعاملين الآخرين داخل المؤسسة الاقتصادية وتقييمه؛
- وبشكل عام يمكن القول أن أهداف المحاسبة الإدارية تنطوي على الدور الذي تلعبه المعلومات التي تقدمها في كل من عملية التوجيه والرقابة وفي إتخاذ القرارات واعداد الخطط من خلال التقديرات وتخطيط العمليات.

¹ أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص 9.

المبحث الثاني: نطاق المحاسبة الإدارية

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى عرض نقاط الالتقاء ونقاط التشابك بين المحاسبة الإدارية ونطاقها أي إلى علاقة هذه المحاسبة بمختلف فروع المحاسبة من محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية وعلاقة المحاسبة الإدارية بمختلف علوم المعرفة الأخرى كعلم الإقتصاد والأساليب الكمية والعلوم السلوكية وعلاقتها بالعلوم الإدارية.

المطلب الأول: علاقة المحاسبة الإدارية بفروع المحاسبة الأخرى

في هذا المطلب سيتم تبيان العلاقة بين المحاسبة الإدارية وكل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، من خلال عرض نقاط الالتقاء ونقاط الاختلاف بينهما.

الفرع الأول: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية

تعرف المحاسبة المالية بأنها " فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية، وتفسير نتائج هذه العمليات والأحداث؛ فهي نظام يختص بقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بقصد تمكين مستخدمي هذه المعلومات من اتخاذ القرارات"¹، أبرز هذا التعريف البعد الوظيفي للمحاسبة المالية؛ أي أن اهتمامها ليس مقتصرًا على النواحي الخاصة بأساليب تسجيل وتشغيل البيانات فحسب بل تجاوزها إلى توفير وتوصيل المعلومة المالية للأطراف المستخدمة لها سواء كانت داخلية أو خارجية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الملائمة.

وبشكل عام يمكن القول بأن المحاسبة المالية هي نظام يقوم بتحليل وتقييم المعاملات التاريخية التي تقوم بها المؤسسة لغرض استعمالها في القوائم المالية ويتمحور اهتمامها الأساسي في توفير المعلومات للمستخدمين سواء كانوا داخلين (الإدارة ، المساهمين، الموظفين... إلخ) أو خارجين (الإدارة الضريبية، البورصة، العملاء، الموردون ... إلخ)، لكن لا بد وأن يتم الإشارة إلى كون المحاسبة المالية فيها توجه خارجي أكثر مما هو داخلي أي تهتم بالأطراف الخارجية بالدرجة الأولى.

مما سبق يظهر أن الإطار العام للمحاسبة المالية يشكل أساسا للمحاسبة الإدارية حيث تعتمد هذه الأخيرة مخرجات المحاسبة المالية لتصيغها بموجب أساليب معينة تخدم عملية اتخاذ القرارات وبذلك تتضح العلاقة المترابطة بين المحاسبتين²، ويمكن بيان هذه العلاقة من خلال:

¹ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 2005، ص ص 17، 18.
² سليمان سفيان ومجدد الشرع، المحاسبة الإدارية - اتخاذ قرارات ورقابة، دار الشروق، عمان، 2002، ص 26.

- تقوم كلتا المحاسبتين على نظام المعلومات المحاسبي، أي تستخدمان المعلومات المالية والمحاسبية وبشكل أدق فهما تهتمان بالأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة¹؛
- اعتماد كلتا المحاسبتين على نظام المعلومات المحاسبي من مدخلات التي تتمثل في الأحداث الاقتصادية ويشمل معالجة التي تكمن في المحاسبة والمخرجات التي تتضح في التقارير والقوائم المالية؛
- كل منهما "يلتزم بالموضوعية مع قابلية الأرقام للتحقيق وإن اختلفت درجة هذا الإلتزام"²، يمكن القول أن المحاسبة المالية تكون أكثر موضوعية مما تكون عليه المحاسبة الإدارية وهذا راجع إلى أنها تهتم بالمستقبل الأمر الذي يستند إلى عنصر التقدير الشخصي بدرجة أكبر؛
- اعتمادهما على مفهوم المسؤولية وإن كان مجال التطبيق لها مختلف؛
- التقارير التي تقدمها كل من المحاسبتين تمكن من تقييم أداء المؤسسة ككل أو فرع، قسم، مصلحة من المؤسسة .

على الرغم من نقاط التشابه السابقة الذكر واعتبار المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية "أجزاء مكملة لبعضها البعض وتمثلان العمود الفقري لأنظمة المعلومات المالية والإدارية في أغلب المنشآت (المؤسسات)"³، إلا أنه توجد بعض الاختلافات بينهما يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

- المحاسبة المالية مقيدة بالمبادئ المحاسبية ومعايير المقبولة لدى المحاسبين أما المحاسبة الإدارية غير مقيدة لا بمبادئ موحدة ولا بمعايير بل مقيدة بما يلائم طبيعة نشاطها واحتياجاتها؛
- تعتبر "المحاسبة المالية إجبارية على المؤسسات بموجب القوانين وبالمقابل لا تعتبر المحاسبة الإدارية إجبارية فوجودها يتوقف على شعور الإدارة بأهمية هذا النوع من المحاسبة وعلى كفاءتها في توفير المعلومات اللازمة وعلى قدرة المحاسب على إقناع الإدارة بضرورتها"⁴؛
- تهتم المحاسبة المالية بالمؤسسة كوحدة واحدة فنقدم التقارير التي تظهر نتائج المؤسسة كوحدة واحدة خلال فترة محاسبة معينة بالمقابل تتعامل المحاسبة الإدارية مع المنشأة (المؤسسة) كأجزاء فتعد التقارير على مستوى القطاعات والأقسام والمنتجات والقرارات"⁵؛
- تتسم بيانات المحاسبة المالية بموضوعية وقابلية التحقق وتكون أكثر دقة كما تتسم بالملائمة أي تتناسب متطلبات الإدارة ومرنة أي يمكن أن تستخدم في أوضاع مختلفة؛

¹ كمال خليفة أبو زيد وعطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص11.

² هاشم أحمد عطية ومحمد محمود عبد ربه محمد، مرجع سابق، ص 177.

³ محمد تيسير، مرجع سابق، ص7.

⁴ نفس المرجع، ص8.

⁵ هاشم أحمد عطية ومحمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص 178.

- المستخدم الأساسي للمعلومات المحاسبية المالية هم الأطراف الخارجيين (كالمستثمرين، الإدارة الضريبية... الخ)، لكن "مستخدم معلومات المحاسبة الإدارية هم الإدارة بمختلف مستوياتها أي الأطراف الداخلية"¹؛
- تهتم المحاسبة المالية بالمعلومات المالية أما المحاسبة الإدارية فتهم بالمعلومات المالية وغير المالية كالمفاهيم الاقتصادية؛
- المحاسبة المالية ملزمة على الإحتفاظ بدفاتر وسجلات معينة أما المحاسبة الإدارية فلديها الحرية الكاملة في الدفاتر والسجلات التي تستخدمها؛
- تركز المحاسبة المالية على الماضي فقط لذلك بياناتها تاريخية تقيس نتائج الأعمال التي تمت فعلا وتحديد المالي في ضوء العمليات التي حدثت فعلا، على غرار المحاسبة الإدارية فهي تهتم بالماضي والحاضر لخدمة المستقبل لذلك تقوم بجمع كل من البيانات التاريخية والحاضرة والمستقبلية لتوفير معلومات تساعد الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وترشيد القرارات.²

الفرع الثاني: العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف أداة تحليلية ورقابية هامة لكونها تمد مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة الاقتصادية بمعلومات وبيانات أي تشكل قاعدة بيانات للمعلومة المحاسبية والمالية، تستخدمها الإدارة في الرقابة على عناصر التكاليف بهدف اتخاذ الإجراءات الفنية والتنظيمية والإدارية الفعالة لتصحيح الإنحرافات إن وجدت، ويمكن تعريف محاسبة التكاليف كفرع من فروع المحاسبة حسب معهد المحاسبين الإداريين على أنها "تقنية أو طريقة لتحديد تكلفة مشروع، عملية أو شيء... وتحدد هذه التكلفة من خلال القياس المباشر التقييم الإعتباطي أو التخصيص العقلاني أو النظامي، فمحاسبة التكاليف تهتم بجمع، تحديد، تحليل وتفسير البيانات المتعلقة بتكاليف النشاطات أو الأقسام في المؤسسة الاقتصادية وتبويبها من أجل ترشيد أداءها عند تدخلها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرار".³

تقوم محاسبة التكاليف بدور مهم في تزويد الإدارة بالمعلومات المحاسبية والمالية مما يساعدها في اتخاذ القرارات، وهنا تظهر العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، فعند قيام إدارة المؤسسة الاقتصادية باتخاذ القرار فلا بد لها من التعرف على البدائل المتاحة من خلال تكاليفها والعائد المتوقع منها وهذا ما توفره لها محاسبة التكاليف أي يمكن القول بأن علاقة المحاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية هي علاقة تكاملية من خلال نقاط التشابه التالية:

¹ أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص 16.
² هاشم أحمد عطية ومحمد محمود عبد ربه محمد، مرجع سابق، ص 178.
³ سليمان سفيان ومجدد الشرع، مرجع سابق، ص 30.

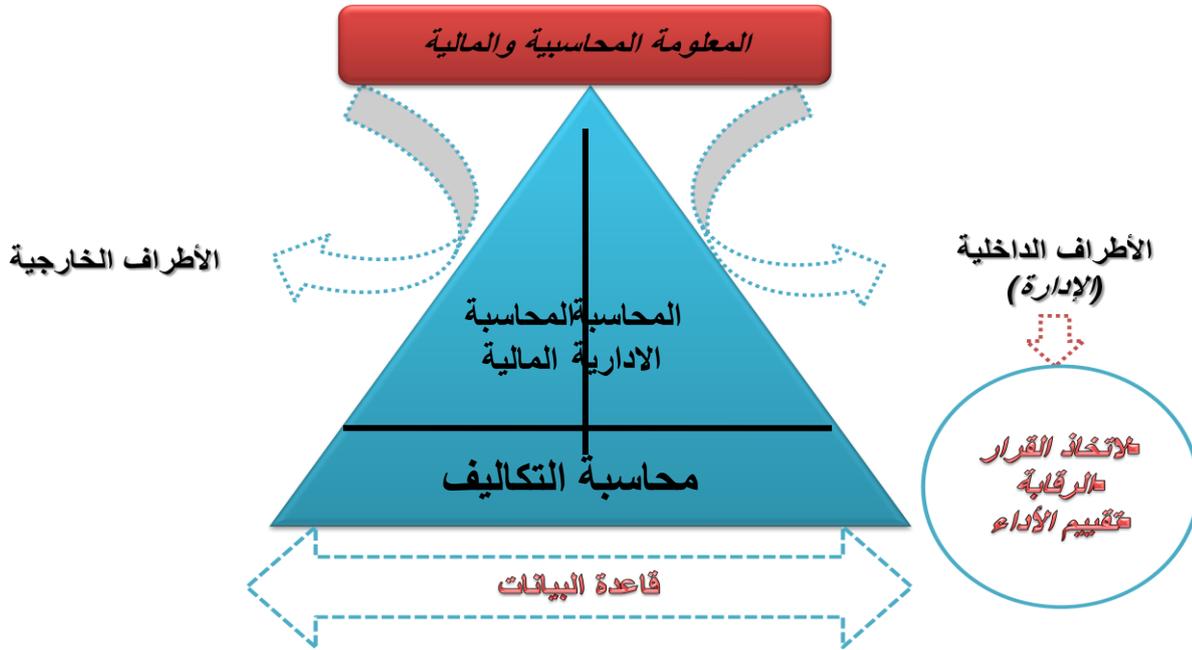
- تعتبر كل من المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف من فروع المحاسبة والتي تعنى لخدمة الأطراف الداخلية والتمثلة في الإدارة؛
- تحتاج المحاسبة الإدارية أثناء إتخاذ القرارات إلى المعلومة المحاسبية والمالية التي تنتجها محاسبة التكاليف أي أن هذه الأخيرة تعتبر كقاعدة لعمل المحاسبة الإدارية؛
- تتعامل كل من المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف مع الأحداث الاقتصادية للمؤسسة وتعتمدان كل الإعتماد على المعلومة المحاسبية والمالية.
- وعلى الرغم من وجود نقاط تشابه والعلاقة التكاملية بين المحاسبتين هذا لا ينفي وجود نقاط تختلف فيها المحاسبة الإدارية عن محاسبة التكاليف والتي نوجزها فيما يلي:¹
- تهدف المحاسبة الإدارية إلى حل المشكلات الإدارية عن طريق اتخاذ القرارات الرشيدة بينما تهدف محاسبة التكاليف إلى تحديد تكلفة المنتج أو النشاط؛
- إن مخرجات محاسبة التكاليف تحتوي على معلومة تاريخية وهذا نتيجة لتعاملها مع الأحداث الماضية في حين أن المحاسبة الإدارية تستعمل المعلومات التاريخية التي تنتجها محاسبة التكاليف لتنتج معلومة مستقبلية؛
- تعتبر الفترة الزمنية المتعلقة بمحاسبة تكاليف محدودة مقارنة بالفترة الزمنية للمحاسبة التي تعتبر غير محدودة نسبياً إلا أنها مفيدة بوقت اتخاذ القرار؛
- تركز المحاسبة الإدارية على المعلومات المالية الخاصة بعناصر تكاليف المؤسسة وكذلك عناصر إيراداتها، بينما تركز محاسبة التكاليف على المعلومات المالية المتعلقة بعناصر تكاليف المؤسسة فقط؛
- تصب محاسبة التكاليف اهتمامها على التكاليف التي تستنفذ في الأجل القصير عادة يكون لسنة من أجل إنجاز أعمال المؤسسة الاقتصادية، في حين أن المحاسبة الإدارية تركز على التكاليف قصيرة الأجل بالإضافة إلى التكاليف متوسطة وطويلة الأجل؛
- تعتبر محاسبة التكاليف بإجراءات وقواعد ثابتة وفي بعض الأحيان يمكن القول بأنها صارمة بينما المحاسبة الإدارية فإنها تسير وفق قواعد وإجراءات مرنة نوعاً ما يمكن تعديلها وتغييرها حسب هدف المؤسسة؛
- تتسم محاسبة التكاليف بالموضوعية والدقة مقارنة بالمحاسبة الإدارية التي يغلب عليها الذاتية (الحكم الشخصي) خاصة فيما يتعلق بالتنبؤ والتوقع للأحداث المستقبلية.

¹ أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص ص 17، 18.

وفي الأخير ومما سبق يمكن القول بأن العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف تتجلى في توفير هذه الأخيرة للمعلومة المحاسبية والمالية حول تكاليف المؤسسة وأنظمتها مما يساعد المحاسبة الإدارية في عملية التخطيط والرقابة والتنبؤ، من خلال تحديد الإنحرافات عن طريق المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية وتصحيحها في المستقبل لفعالية أفضل كذلك تساعد في عملية اتخاذ القرار من خلال تحديد تكاليف البدائل والمفاضلة بينهما.

وتتضح العلاقة بين كل من المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في الشكل التالي:

الشكل رقم(04): العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية



المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص 18

يتضح جليا من الشكل بأن محاسبة التكاليف تعتبر هي الأساس أو القاعدة التي يرتكز عليها كل من المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية، أي هناك علاقة تكاملية بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف لأن كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية تستمدان مدخلاتهما من مخرجات محاسبة التكاليف.

المطلب الثاني: المحاسبة الإدارية ووظائف الإدارة

تنطوي العملية الإدارية على عدة أنشطة أهمها نشاط التخطيط، التنظيم، التوجيه، القرار والرقابة، حيث أن المحاسبة الإدارية تلعب دورا جوهريا في كل مرحلة من هذه المراحل الإدارية ويقصد بـ:

التخطيط: الذي يعرف بتلك "الإجراءات التي تتم بواسطة الإدارة لوضع الأهداف وإختيار سبل تحقيقها"¹، حيث تتضمن عملية التخطيط الحصول على مختلف البدائل المتعلقة بالأهداف المسطرة، وهنا يكمن دور المحاسبة الإدارية في توفير المعلومات اللازمة حول البدائل المتاحة من أجل وضع الخطط المناسبة وتعديلها وفق ما تتطلب التغييرات الحاصلة.

التنظيم والتوجيه: يسعى التنظيم في المؤسسة الاقتصادية إلى تصنيف العمال في مجموعات وظيفية أو جغرافية للقيام بالمهام المنوطة إليهم وذلك من أجل تحقيق أهداف المؤسسة، ويتم هذا التنظيم وفق طريقة تبين مواطن السلطات والمسؤوليات لكل فرد عامل، وهنا تقوم المحاسبة بمراعاة هذا التنظيم الإداري عند تجميع وقياس وتخصيص التكاليف مما يسهل الأمر على الإدارة عند قياس أداء الوحدات الإدارية ومن جهة أخرى فإنه يمكن للمحاسب الإداري أن يقدم ملاحظات إذا وجد هناك تضارب في المسؤوليات والسلطة من أجل إجراء التعديلات اللازمة على التنظيم الإداري².

إتخاذ القرار: يهدف إتخاذ القرار إلى المفاضلة بين البدائل حيث يعتبر صنع القرار جوهرًا لعملية الإدارية لأنه خلاصة الأنشطة السابقة ويعتمد بشكل كبير على ما يتوفر من معلومات من طرف الإدارة لنجد جودة القرار المتخذ مرتبطة ارتباطا وثيقا بجودة المعلومات المقدمة وعندما يتعلق القرار بالوضعية المالية للمؤسسة فإن المعلومات المقدمة تكون من طرف المحاسب الإداري³، وهنا تكمن أهمية المحاسبة الإدارية في إتخاذ القرار المناسب حيث أنه كلما اتسمت المعلومة المقدمة من طرف المحاسب الإداري بالدقة والجودة، كلما كان البديل المختار أثناء صنع القرار ملائم ومناسب للأهداف المسطرة للمؤسسة ولكن هذا لايعني أنه بإمكان المحاسب الإداري إتخاذ القرارات بل دوره يقتصر على توفير قاعدة للمدخلات لعملية إتخاذ القرار.

الرقابة: يقصد بالرقابة تلك "الإجراءات الخاصة بقياس وتصحيح الأداء الفعلي لضمان تحقيق أهداف وخطط المنشأة (المؤسسة) السابق وضعها"⁴، وتكمن وظيفة المحاسب الإداري في مجال الرقابة بمقارنة تكلفة أداء العمليات مع ما هو مقدر لها، وبالتالي تتمكن الإدارة من متابعة التنفيذ وتوجيه المسيرين إلى

1 علي أحمد أبو الحسن، مرجع سابق، ص 4

2 نفس المرجع، ص 5.

3 محمد تيسير "عبد الحكيم رجي"، مرجع سابق، ص 18 .

4 أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص 10

النظر في الإنحرافات التي تستدعي التدخل لضمان سير الخطة المرسومة طبقا لما هو مقدر لها، هنا يقوم المحاسب الإداري بإعداد تقرير مفصل بملاحظة على ضوء اجراءات الرقابة يتضمن التوصيات الواجب أخذها في الإعتبار عند إعداد خطط جديدة¹.

في الأخير يمكن القول بأن المحاسبة الإدارية تلعب دورا هاما في تحفيز المسيرين على تكريس جهودهم لتحقيق الأهداف الموجودة وفق ما هو مخطط لذا يتوجب القول بأن علاقة تكاملية بين المحاسبة الإدارة والعملية الإدارية في المؤسسة الاقتصادية فالمحاسبة الإدارية تعتبر بمثابة الضمان لنجاح العملية الإدارية.

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية بفروع العلوم الأخرى

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى علاقة المحاسبة الإدارية بعلوم الاقتصاد وبالأساليب الكمية وبالعلوم السلوكية.

الفرع الأول: علاقة المحاسبة الإدارية بعلم الاقتصاد

يعتبر علم الاقتصاد بمثابة القاعدة الأساسية التي ترتكز عليها العلوم الإدارية، فالمحاسبة الإدارية بالدرجة الأولى تستمد بياناتها الأولية من علوم الاقتصاد فهي تحاول ترجمة وقياس المفاهيم الاقتصادية بشكل كمي من أجل استخدامها في عملية التخطيط (كما أتينا بالذكر سابقا)، وذلك من أجل اتخاذ القرار المناسب، أيضا فإن المحاسبة الإدارية تعتمد أثناء صياغة تقاريرها على المفاهيم النظرية الاقتصادية كالمنفعة الحدية، قوانين العرض والطلب، نقطة التعادل للتكاليف الحديثة والثابتة القيمة الحالية... الخ²،

وعليه يمكن القول بأن العلاقة بين المحاسبة الإدارية وعلم الاقتصاد هي علاقة اعتماد وتكامل فلا يمكن فصلهما عن بعضهما البعض.

الفرع الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بالأساليب الكمية

تعتمد المحاسبة الإدارية أثناء القيام بدورها على أساليب التحليل الكمي (من طرق رياضية، إحصائية، بحوث العمليات...)³، وعليه فإن الأساليب الكمية تلعب دورا هاما في تطبيق المحاسبة الإدارية، وقد تزايد اهتمام المحاسبة الإدارية بالأساليب الكمية مع تزايد درجات المخاطرة في الإستثمارات فأصبح حتميا على المحاسبة الإدارية أن تستخدم المعلومات الملائمة أثناء صنع القرار، حيث يعبر عن

¹ مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص53

² نفس المرجع، ص53.

³ جبرانيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، دار الثقافة، الأردن، 2009، ص 32.

هذه المعلومات باستخدام معادلات رياضية للدلالة عن العلاقة بين المتغيرات، كما تقوم المحاسبة الإدارية باستخدام بحوث العمليات وأساليبها في مجال اكتشاف البدائل والحلول الممكنة للمشاكل وتخصيص الموارد النادرة لتحقيق الكفاية الإنتاجية¹.

وفي الأخير يمكن القول بأن المحاسبة الإدارية تعتمد اعتمادا كبيرا على الأساليب الكمية للقيام بالمهام المنوطة إليها من تخطيط وتنظيم واتخاذ القرار ورقابة.

الفرع الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية بالعلوم السلوكية

يمثل العنصر البشري العنصر الفعال في المؤسسة الاقتصادية لكونه العصب الرئيسي للمؤسسة والمتحكم في نجاحها وتطورها، لذا لا بد أن تولي المحاسبة الإدارية اهتمامها بالعلوم السلوكية التي تركز على دراسة السبل المناسبة لإشباع حاجات العامل البشري من حوافز ودوافع و... الخ، فالمحاسبة الإدارية لا تتعامل فقط مع المعلومات الكمية بل تتعداها إلى علوم السلوكية من خلال إقحام العمال في تسطير الأهداف والخطط المستقبلية للمؤسسة وتقييم نظام الحوافز والتشجيعات والأجور المتبعة وربطها بالإنتاجية والكفاءة².

المبحث الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية

لا تقتصر طريقة عمل المحاسبة الإدارية على الأساليب والأدوات المحاسبية فقط بل تمتد لتشمل مفاهيم اقتصادية ومالية وأساليب إحصائية وكمية لتسهيل مهمتها في تقديم المعلومات اللازمة للإدارة، لذا سيتم في هذا المبحث تسليط الضوء على أهم أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية منها والحديثة.

المطلب الأول: أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية

قدمت المحاسبة الإدارية عدة أدوات وأساليب تضمنت أبعادا شكلت طرق مختلفة لتحقيق الكثير من المزايا للمؤسسة الاقتصادية في معظم المجالات بما في ذلك تحديد التكاليف وتخفيضها، تخفيض الوقت، تحسين النوعية، التطوير، الابتكار، إتخاذ القرارات... إلخ؛ منها:

¹ مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص56.
² نفس المرجع، ص57.

الفرع الأول: الموازنة التقديرية

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

أولاً: تعريف الموازنة التقديرية

تعرف على أنها "ترجمة لأهداف المشروع في خطة عمل مستقبلية تعتمد على عدة فروض معينة وتتطلب موافقات المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها"¹، وتعرف من طرف معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بأنها "خطة كمية وقيمة يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة وتبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه أو النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة والأموال التي ستستعمل لتحقيق هدف معين"².

وعلى العموم يمكن القول بأن "الموازنة هي خطة (برنامج) للعمل في فترة مستقبلية، تهدف إلى تنظيم وتنسيق أوجه النشاط الإقتصادي لمنشأة معينة في حدود الموارد البشرية والمادية والمالية المتاحة بحيث يمكن تحقيق أفضل النتائج فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المرغوبة والمحددة مقدماً، باستخدام أفضل الوسائل والأساليب والطرق التي توصل إلى هذه الأهداف"³.

حيث يعد التعبير النقدي لعناصر الموازنة التقديرية أمر ضروري لتحقيق شمولها أمام اختلاف وحدات قياس الموازنات الفرعية، فنجد موازنة الترميمات قد يعبر عليها بالكمية (الكيلوغرامات) وموازنة اليد العاملة قد تأخذ وحدة ساعات العمل، وعليه فإنه من الصعب القيام بجمع الموازنتين لإختلاف وحدات القياس؛ وللقضاء على هذا الإختلاف لابد وأن يتم التعبير عن الموازنة بشكل موحد ألا وهو التعبير النقدي.

ثانياً: مبادئ إعداد الموازنة التقديرية

يرتكز إعداد الموازنة التقديرية على مجموعة من الأسس العلمية التي تترجم إلى مبادئ تشكل الإطار النظري للموازنة التقديرية مما يساعد في الزيادة من فعاليتها وتتمثل أهم هذه المبادئ فيما يلي:⁴

¹ خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، 2006، ص 129.

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

³ محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 12

⁴ راجع: محمد سامي راضي وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص ص 20-21
فركوس محمد، مرجع سابق، ص ص 10-11

- **مبادئ الشمول:** عند إعداد الموازنة التقديرية يجب الأخذ بعين الاعتبار جميع أوجه النشاطات الاقتصادية أي لا تقتصر على أحد أو بعض فروع النشاط في المؤسسة دون الفروع الأخرى وإنما بطبيعتها تشمل جميع أوجه نشاط المؤسسة وتغطي جميع العمليات وتمتد إلى جميع المستويات والشمول مبدأ لا يتوقف عند حد معين، كما يمكن النظر إلى الشمول على مستوى أعلى إذا كانت الموازنات تغطي نشاط شركة قابضة والشركات التابعة لها.
- **مبدأ وحدة الموازنة:** الموازنة التقديرية في صورتها النهائية تمثل مجموعة من الموازنات الفرعية لمختلف الأنشطة الاقتصادية، ومن الضروري عند إعداد الموازنة التقديرية الكلية أن يراعي التجانس والتناسق بين الموازنات الفرعية بحيث أن أي جزء من الأجزاء الفرعية يتأثر ويؤثر في أجزاء الموازنات الأخرى والموازنة التقديرية الكلية. وتظهر أهمية وحدة الموازنة في التركيز على عامل التنسيق، إذ أنه بدون التنسيق لا يتحقق التوازن بين أوجه النشاط المختلفة.
- **مبدأ التوقيت (التوزيع الزمني):** ويقصد بهذا المبدأ من جهة تقسيم العمليات التي تشملها الميزانية التقديرية على فترات زمنية محددة وذلك حسب توقع فترة حدوث كل عملية. ومن جهة أخرى فترة الموازنة التقديرية ككل أي الفترة الزمنية التي تنطوي عليها التقديرات الموجودة في الموازنة وعلى العموم لا يوجد فترة محددة للموازنة التقديرية إلا أن العرف قد جرى على إعداد الموازنة على أساس سنوي حتى تتفق مع السنة المالية للمؤسسة.
- **مبدأ الربط بين تقديرات الموازنة ومراكز المسؤولية:** وفق هذا المبدأ يتوجب الربط بين تقديرات الموازنة وبين مراكز الإشراف والمسؤولية أي توزيع التقديرات على الوحدات التنظيمية وذلك لتسهيل إجراء المقارنات بين النتائج الفعلية والمقدرة لكل وحدة على حدى لهدف التعرف على نواحي الضعف والإشراف واتخاذ الإجراءات المناسبة لتصحيحها.
- **مبدأ الثبات والمرونة:** قد تعد الموازنة على أساس ثابت أو أساس مرن، حيث أنه إذا أعدت وفق أساس ثابت فإنها تبين مستوى واحد ثابت للنشاط لجميع أوجه النشاط وفي حالة تغيير مستوى النشاط لابد وأن تتعدل جميع بنود الميزانية على أساس مرن مما يسمح بالتغيير السهل لها، مع المحافظة على صلاحيتها وفعاليتها.
- **مبدأ التغيير النقدي:** على الرغم من أن الشكل الأولي في إعداد الموازنة التقديرية يكون في صورة وحدات قياسية أو بشكل عيني (كمية مباعه، عدد وحدات واجب إنتاجها، كمية مواد أولية، ساعات عمل... الخ) إلا أنه لابد من ترجمة هذه الوحدات العينية إلى وحدات مالية ونقدية.

- مبدأ المشاركة في الإعداد: عند إعداد الموازنة التقديرية لابد وأن تشارك جميع المستويات في إعدادها وذلك من أجل ضمان المسؤولية وروح التعاون فالمشاركة في إعدادها يتحمل مسؤولية تنفيذها وانحرافاتهما مما يحقق أهداف الموازنة التقديرية.

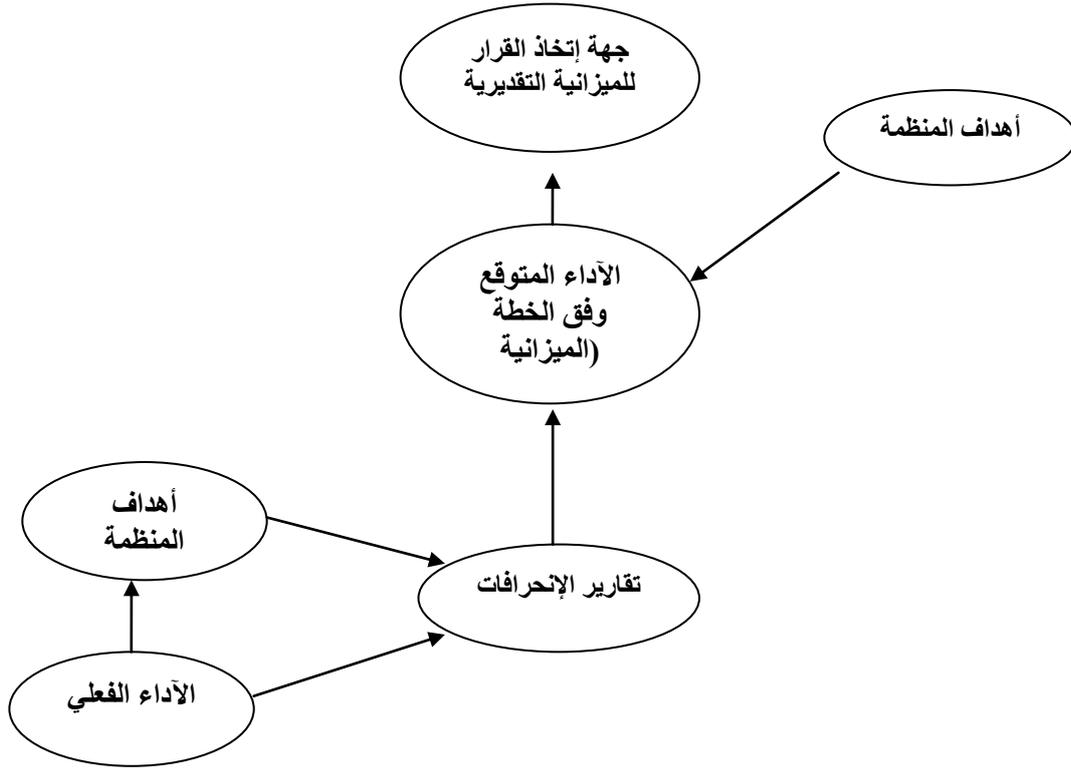
ثالثاً: أهداف الموازنة التقديرية

تهدف الموازنة التقديرية إلى تحقيق جملة من الأهداف منها:¹

- يعتبر التخطيط المالي بمثابة الهدف العريض للموازنة التقديرية حيث تهدف هذه الأخيرة إلى التخطيط والتنسيق وتحقيق التوازن في التكاليف والإيرادات والأرباح مما يتيح استخدام الموجودات بفعالية وكفاءة؛
- وكأهداف فرعية للهدف السابق تقدير كل من التدفقات النقدية المستقبلية وتقدير الأرباح المتوقعة، وتقدير المبيعات والإنتاج... إلخ، مما يعطي صورة مستقبلية للأحداث المالية في المؤسسة؛
- تساعد المؤسسة الاقتصادية في توجيه تفكيرها نحو النفقات المستقبلية والتنبؤات المتعلقة بها؛
- خلق روح التعاون وروح الفريق بين العمال، وكذا روح المسؤولية عند المشاركة في إنجازها؛
- تحديد الإجراءات التصحيحية مسبقاً في حالة حدوث انحرافات.²
- أما الهدف الأخير وهو الهدف الرقابي للموازنة التقديرية فيمكن تلخيصه في الشكل التالي

¹ هيثم محمد الزعبي، الإدارة والتحليل المالي، دار الفكر، عمان، 2000، ص ص 297-298.
² مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة والمالية والتحليل المالي، ط2، دار المستقبل، الأردن، 2000، ص 503.

الشكل رقم (05): عملية الرقابة والتغذية العكسية (الموازنة التقديرية)



المصدر: خالد وهيب الراوي، يوسف سعادة، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 194.

من الشكل يمكن القول إن الأهداف المخططة تحدد الأداء المتوقع للمؤسسة؛ وأن مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المتوقع ينتج تقارير الانحرافات المدرجة والتي تساهم في تحسين الأداء الفعلي وأيضاً وفق الأهداف المسطرة، أي أن الموازنة التقديرية تتضمن قياس وتصحيح أنشطة المؤسسة الاقتصادية بالمقارنة بين التنفيذ الفعلي وما هو مخطط له، حيث أن العملية الرقابية باستخدام الموازنة التقديرية تمر بثلاثة مراحل أساسية:¹

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

¹ خالد وهيب الراوي، يوسف سعادة، مرجع سابق، ص 194.

رابعاً: أنواع الموازنة التقديرية

توجد تقسيمات عديدة للموازنات التقديرية منها:¹

1- تقسيم من حيث الفترة الزمنية، وفقاً لهذا التقسيم يوجد نوعين من الموازنات التقديرية موازنات قصيرة الأجل وموازنات طويلة الأجل.

أ- الموازنات التقديرية قصيرة الأجل: يستخدم هذا النوع في الفترات القصيرة التي لا تتعدى عادة السنة.

ب- الموازنات التقديرية طويلة الأجل: وتخص الأعمال الذي ترغب المؤسسة في تحقيقها على المدى الطويل (الذي يتعدى السنة الواحدة)، حيث أن الغاية من هذا النوع ليست غاية رقابية كالموازنة قصيرة الأجل بل غاية تخطيطية تعمل على التنسيق بين الأهداف والإمكانات والهدف الأساسي منها هو تحديد الإتجاه العام الذي ستسلكه المؤسسة في المستقبل. ولا بد من الإشارة بأن الموازنة قصيرة الأجل هي جزء من الموازنة طويلة الأجل لذا يتوجب أن لا يتعارضوا فيما بينهما.

2- تقسيم من ناحية وحدة القياس المستعملة وفقاً لهذا التقسيم يوجد:

أ- الموازنات العينية: وهي موازنات معبر عنها إما بكميات الوحدات المنتجة أو ساعات العمل... لكن يعاب على هذا النوع بأنه لا يمكن تجميعه، أي أن عند اعتمادنا لوحدة الكميات المنتجة في موازنة ما وساعات العمل في موازنة أخرى لإختلاف الوحدات لا يمكن تجميعها ومقارنتها.

ب- الموازنات النقدية: يعبر عن هذا النوع من الموازنات بالوحدات النقدية وهذا هو النوع السائد في المؤسسات نظراً لإعتماده على المعلومات المحاسبية (النقدية) ولسهولة تجميعه لأن التعبير النقدي هو القاسم المشترك بين جميع الموازنات.

3- تقسيم من ناحية الطبيعة التي تغطيها:

تعتبر الموازنة التقديرية عن جميع أوجه النشاط في المؤسسة الاقتصادية لذا نجد وفق هذا التقسيم:

أ- الموازنة التشغيلية: يضم هذا النوع مجمل نشاط المؤسسة الاقتصادية بكل جوانبه، أي تغطي النشاطات العادية للمؤسسة ويتبع ضمن هذا النوع مايلي:

¹ فركوس محمد، مرجع سابق، ص ص 7-8.

- الموازنة التقديرية للمبيعات: تعتبر الأساس الذي يستند عليه إعداد الموازنات الأخرى حيث يتم إعدادها على أساس تفصيلي أو تحليلي فيجب أن توضح المبيعات من كل منتج وفي كل منطقة، كما توضح كل نوع من أنواع العملاء وسياسة البيع وهذا ما يؤدي إلى توفير البيانات اللازمة لإعداد الموازنات الأخرى.

- الموازنة التقديرية للإنتاج: ويقدر في هذه الموازنة تكاليف إنتاج السلع حيث تتكون تكاليف الإنتاج من تكاليف مباشرة (تكاليف المواد الأولية، الأجور المباشرة... الخ)، بالإضافة إلى تكاليف غير المباشرة (كالصيانة، والإهلاك... الخ) ، وكذا تخطيط الإنتاج لضمان توافر الكميات المطلوبة.

- الموازنة التقديرية للتموينات: الهدف من وراء إعداد هذه الموازنة هو ضمان أن كمية المواد التي يحتاج إليها برنامج الإنتاج سوف يتم توفيرها بالكمية المطلوبة والوقت المناسب.

ب- الموازنة المالية: وتشمل كل خطط التمويل سواء المتعلقة بالإستغلال أو التي تختص بالمشاريع الإستثمارية التي ترغب المؤسسة الاقتصادية القيام بها وتتكون هذه الموازنة من:

- الموازنة الإستثمارية: تتعلق بالإنفاق الإستثماري للمؤسسة الاقتصادية الذي تنوي القيام به، حيث تعمل على وضع خطة الإستثمار والبحث عن أحسن طريقة لتمويله والرقابة على تنفيذه طبق للخطة المرسومة.

- الموازنة النقدية: وتشمل جميع الإيرادات النقدية المتوقعة وكذلك المدفوعات النقدية المتوقعة وتكون إما على أساس يومي وشهري أو سنوي.

- جدول التمويل النقدي: ويتم إعداده بناء على العمليات المتوفرة في تحديد المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية، حيث يوضح هذا الجدول جميع التغيرات في أرصدة حسابات المركز المالي.

ج- الموازنة الشاملة: وهي موازنة تشمل كل أنواع الموازنات السابقة الذكر، نادرا ما تكون في قائمة واحدة بل تضم عددا كبيرا من الموازنات المترابطة.

4- تقسيم على أساس معيار الثبات والمرونة يوجد ضمن هذا التصنيف نوعان :

أ- الموازنة الثابتة: يبنى هذا النوع من الموازنات على أساس افتراض مستوى واحد من النشاط ويستخدم هذا النوع من الموازنات في المؤسسات الاقتصادية التي تنشط في محيط يتسم بالدقة في التنبؤ.

ب- الموازنة المرنة: ويطلق عليها أيضا الموازنة المتغيرة أو الديناميكية وتعد هذه الموازنة على أساس عدة مستويات من النشاط في المؤسسة وبأحجام مختلفة من الإنتاج والمبيعات.

5- تقسيم على أساس درجة التفاصيل: وفقا لهذا المعيار تقسم هذه إلى:¹

أ- موازنة المسؤولية: وتتحدد بموجب هذه الموازنة الخطط على أساس المسؤولين عن تنفيذها، فكل مسؤول لديه موازنة تتضمن الأعمال المراد تنفيذها خلال فترة الموازنة.

ب- موازنة البرامج: حيث يتحدد بموجبها البرامج والخطط الرئيسية، التي تنوي المؤسسة القيام بها وأساس موازنة البرامج هو نشاط معين أو عملية محددة تنوي القيام بها فهي تزود الإدارة بالمعلومات عن الآثار والنتائج الاقتصادية والمالية الناجمة عن اختيارها لكل مشروع.

خامسا: مراحل إعداد الموازنة التقديرية

تعد الموازنة التقديرية وفق خطوات التالية:²

1- مرحلة التحضير (المرحلة التمهيديّة): ويتم في هذه المرحلة التحضير لإعداد الموازنة من خلال وضع الإطار العام انطلاقا من الخطة الإستراتيجية للمؤسسة وتحديد المسؤولين التنفيذيين وتشمل هذه المرحلة:

- بيان حالة المؤسسة: ويقصد بها بيان كل من أهداف المؤسسة ونشاطاتها وكل المعلومات والبيانات التي من شأنها أن تؤثر في الموازنة التقديرية.

- جمع المعلومات عن العوامل المتغيرة في المؤسسة: ذلك من خلال الإلمام بجمع العوامل الخارجية والداخلية التي يمكن أن تؤثر في المؤسسة أو أن تمس أهدافها الأساسية.

تحليل المعلومات وتقييم الوضع الحالي للمؤسسة من أجل إدراك حدود الإمكانيات والقدرات التي تتمتع بها المؤسسة، وذلك لتنمية مواطن القوة في المؤسسة وتدعيمها والإحتياط من مواطن الضعف ومعالجتها.

- تحديد الأهداف العامة للمؤسسة: أي تحديد أهداف مختلف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة على المدى الطويل حيث لا بد أن تكون هذه الأهداف واضحة ومفهومة قابلة للقياس وواقعية.

- وضع الإستراتيجيات والسياسات العامة للمؤسسة: بعد تحديد الأهداف العامة لا بد وللمؤسسة أن تختار الأساليب والوسائل طويلة الأجل مما يجزم سياستها وإستراتيجيتها والتي تقوم بتحديد مختلف الضوابط التي تتحكم في مختلف الأنشطة.

سليمان سفيان، مجيد الشرع، مرجع سابق، ص 260.¹

محمد سامي راضي وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 47.²

- وضع الخطة المالية طويلة الأجل للمؤسسة: أي ترجمة كل من الإستراتيجيات والسياسات العامة إلى خطة مالية طويلة الأجل.

- وضع الإطار العام للموازنة: تعتبر هذه الخطوة البداية الفعلية لإعداد الموازنة.

2- مرحلة إعداد الموازنة: وهي مرحلة يتم فيها تحديد مسؤولية إعداد الموازنات استنادا للهيكل التنظيمي للمؤسسة وفقا لمراحل الأنشطة، وكذلك يتم فيها تحديد خطوات العمل التي يجب إتباعها وفقا لتوقيت زمني محدد، وشرح الإستراتيجية الموضوعية لمراكز المسؤولية لإعتمادها، وبعد هذا يتم إعداد الموازنات من قبل المسؤولين كل حسب مركزه ووفقا لطاقته، وفي الأخير يتم التنسيق بين مختلف الموازنات للحصول على الموازنة الشاملة التي تلخص جميع أوجه نشاط المؤسسة.

3- مرحلة اعتماد الموازنات: وهنا تتم الموافقة على الموازنة من طرف الإدارة العليا ومن ثم توزيعها على مراكز المسؤولية لتنفيذها والرقابة عليها وتحديد الإنحرافات وتصحيحها.

الفرع الثاني: بحوث العمليات

تعتبر بحوث العمليات من أساليب المحاسبة الإدارية التي أحرز تطبيقها نجاحا وبروزا وخاصة في المجالات العسكرية حيث أنه يرجع الفضل لبروز بحوث العمليات كأسلوب فعال إلى الحرب العالمية الثانية حيث قاموا بتشكيل لجنة أطلقوا عليها لجنة "بحوث العمليات" تعنى بدراسة الوضع العسكري لقوات الحلفاء وتقديم الحلول المثلى للمعوقات العسكرية، وبعد إنتهاء الحرب العالمية الثانية ونظرا للنجاح الباهر الذي حققه استخدام بحوث العمليات في المجال العسكري، حاول الباحثون تطبيقها خارج المجال العسكري حيث استفادت من تطبيقاتها شركات صناعية كثيرة، وأصبحت من أهم الأساليب التي تلجأ إليها المؤسسات في سبيل تعظيم أرباحها وتقليل تكاليفها.

أولا: تعريف بحوث العمليات

نظرا للدراسات العديدة في مجال بحوث العمليات واختلاف الباحثين حول ضبط المفهوم، وضعت عدة تعاريف لها ومن أبرز هذه التعاريف مايلي:

حسب جمعية بحوث العمليات البريطانية فإنها تعرف بـ" استخدام الأساليب العلمية لحل المشاكل المعقدة في إدارة الأنظمة الكبيرة من المعدات، المواد الأولية، القوة العاملة، الأموال والأمور الخدمية الأخرى في المؤسسات والمصانع العسكرية والمدنية."¹

أما جمعية بحوث العمليات الأمريكية فقد اعتمدت التعريف التالي: " تهتم باتخاذ القرارات العلمية لتصميم ووضع أنظمة المعدات والقوى العاملة وفقا لشروط معينة تتطلب تخصيص الموارد المحدودة بشكل أمثل"² فبحوث العمليات هي تطبيق الأدوات القياسية والرياضية لمواجهة البدائل التي تواجه المؤسسة الاقتصادية وذلك باختيار البديل الأفضل أي القرار المناسب للمؤسسة".

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص خصائص بحوث العمليات في:

- استخدام الطرق العلمية والرياضية؛
- الهدف الأساسي لبحوث العمليات هو إيجاد الحلول المناسبة للمشاكل؛
- اعتمادها في كافة المجالات سواء العسكرية أو المدنية (إقتصادية ، تجارية...الخ).

ثانيا: مراحل بحوث العمليات

تقوم بحوث العمليات بنمذجة المشكلة للوصول إلى الحل الأمثل لها وذلك وفق المراحل التالية:³

1- صياغة المشكلة: حيث تتطلب هذه المرحلة إدراكا واسعا بالمشكلة وما يحيط بها من عوامل ومؤثرات مختلفة من خلال تحديد الأهداف المرجوة أيضا تحديد البدائل المتاحة، وكذا تحديد القيود حيث لا بد للحل أن يتلائم والقيود المفروضة.

2- نمذجة المشكلة: أي تمثيل عناصر المشكلة والعوامل المؤثرة على صيغة نموذج يساعد على فهمها ولذلك فإن عملية صياغة النموذج هي الوسيلة الفعالة للتوصل إلى قرار سليم.

3- إيجاد حل للنموذج: بعد صياغة المشكلة في شكل نموذج رياضي فإن المرحلة اللاحقة هي إيجاد حل للمشكلة من خلال النموذج الممثل لها والقيود الموضوعية.

4- اختيار النموذج والحل المستخرج منه: أي تنفيذه و ترجمته إلى أساليب عملية ومن ثم القيام بعملية المفاضلة بين البدائل المتاحة لحل المشكلة.

ثالثا: استخدامات بحوث العمليات

¹ فتحي خليل حمدان، بحوث العمليات، دار وائل للنشر، عمان، 2010، ص15

² فتحي خليل حمدان، مرجع سابق، ص15.

³ إبراهيم نائب وإنعام ساقية، بحوث العمليات خوارزميات وبرامج حاسوبية، دار وائل، عمان، 1999، ص ص 23-25.

- لاشك أن في إنتقال استخدام بحوث العمليات من المجالات العسكرية والحربية الى عدد من المجالات الأخرى هو سر نجاحها في هذه المجالات أخرى أهمها الإقتصادي والمالي حيث اعتبرت:¹
- من أهم الأدوات الإدارية لأنها تتابع العمليات الإقتصادية منذ بدايتها في عملية التخطيط إلى آخر مرحلة ألا وهي الرقابة والتقييم؛
 - أداة تحديد إحتياجات الموارد البشرية في المؤسسة الإقتصادية؛
 - أداة تساعد في تحديد مصادر الحصول على الأموال وتسييرها؛
 - أداة لدراسات الجدوى فهي تساعد في تحديد نماذج المنتجات، تحديد أفضل طرق النقل والتوزيع والتسويق، تساهم في التسعير المناسب، كذلك تساعد في تخطيط العمليات الإنتاجية وقياس ورفع الكفاءة الإنتاجية.

الفرع الثالث: التحليل المالي

التحليل المالي من أدوات المحاسبة الإدارية المهمة لكونه يعتبر الحجر الأساس الذي تتم عليه عملية اتخاذ القرار فهو يرتبط ارتباطا وثيقا بتحليل مخرجات نظام المحاسبة المالية (ميزانية، جدول حساب النتيجة... الخ)، من أجل تبيان المتغيرات الإقتصادية والتنبؤ بالمستقبل، ويمكن القول أنه عبارة عن دراسة تحليلية للكشوف المالية لمعرفة جوانب القوة والضعف للنظام المالي للمؤسسة من أجل التخطيط لمستقبل مالي أفضل وفي هذا الفرع سنتناول التحليل المالي كأداة من الأدوات التقليدية للمحاسبة الإدارية.

أولاً- تعريف التحليل المالي: توجد عدة تعاريف للتحليل المالي يمكن طرح أهمها في ثلاث التعاريف التالية:

يعرف على أنه: "عملية يتم من خلالها استكشاف أو اشتقاق مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية حول نشاط المشروع، تساهم في تحديد أهمية وخواص الأنشطة التشغيلية والمالية للمشروع، وذلك من خلال معلومات تستخرج من القوائم المالية ومصادر أخرى، لكي يتم استخدام هذه المؤشرات في تقييم أداء المشروع بقصد اتخاذ القرار المناسب".²

ويتجلى في "دراسة القوائم المالية بعد تبويبها وباستخدام الأساليب الكمية وذلك بهدف إظهار الإرتباطات بين عناصرها والتغيرات الطارئة على هذه العناصر وحجم وأثر هذه التغيرات واشتقاق مجموعة من المؤشرات التي

¹ محمد الطروانة، سليمان عبيدات، مقدمة في بحوث العمليات، دار المسيرة، الأردن، 2009، ص ص 21-22.
² وليد ناجي الحياي، الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي، الأكاديمية العربية، الدانمارك، 2007، ص 22.

تساعد على دراسة وضع المنشأة (المؤسسة) من الناحية التشغيلية والتمويلية وتقييم أداءها وكذلك تقديم المعلومات اللازمة للأطراف المستفيدة من أجل إتخاذ القرارات الإدارية السليمة".¹ فهو "عملية دقيقة ومدروسة تسعى إلى تعزيز القرارات التي أثبتت القوائم المالية نجاحها، ومن جهة أخرى تعديل القرارات التي تبين وجود ثغرات فيها وأيضا تكوين منظومة معلومات يستند إليها المدير المالي في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات".²

يلاحظ من مجمل التعاريف أنها تصب في مفهوم واحد ألا وهو اعتبار التحليل المالي أداة تستخدم مجمل الأساليب الكمية لتحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة لضمان التخطيط المالي الأمثل من خلال القوائم والبيانات المالية الذي ينتجها نظام المحاسبة المالية.

ثانيا- الأطراف المستخدمة للتحليل المالي: يثير التحليل المالي اهتمام عدة أطراف مرتبطة بالمؤسسة كل حسب مصالحه ومن أهم هذه الأطراف:³

- **إدارة المؤسسة:** يستعمل التحليل المالي في تحديد مدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها وقدرتها على تحقيق ما هو متوقع منها وتحديد الإنحرافات السلبية والعمل على معالجتها.

- **أصحاب المؤسسة:** إن حاجتهم إلى التحليل المالي تكمن في معرفة مدى قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح وتعظيم ثورتهم.

- **الدائنون:** وتستفيد هذه الفئة من التحليل المالي من خلال معرفة مدى قدرة المؤسسة على وفاء بمسئولياتهم (الدين).

- **فئات أخرى:** ومن أمثلة هذه الجهات كالمستثمرين المحتملون فهم يستخدمون التحليل المالي لدراسة إمكانية استثمار أموالهم في المؤسسة المناسبة كذلك نجد أجهزة الدولة المختلفة كالغرف التجارية والصناعية لأجل تقسيم النشاط الاقتصادي للدولة، كذلك الإدارة الضريبية كدراسة وإحصاء وتطبيق التشريعات الضريبية والرقابة عليها، وأيضا البنوك والمؤسسات المالية بهدف تقدير الجدارة الائتمانية للشركة وإقرار منع الإئتمان.

ثالثا- أهداف التحليل المالي: يعنى التحليل المالي بدراسة القوائم المالية دراسة تفصيلية مما يتيح للمؤسسة الاقتصادية اتخاذ القرارات المالية المناسبة، وهو يهدف الى:⁴

¹ منير شاكر محمد وآخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات، دار وائل، عمان، 2005، ص 12.

² هيثم محمد الزعبي، مرجع سابق، ص 157.

³ عدنان تايه العتيبي وراشد فؤاد التميمي، التحليل والتخطيط المالي إتجاهات معاصرة، اليازوري، عمان، 2008، ص 31.

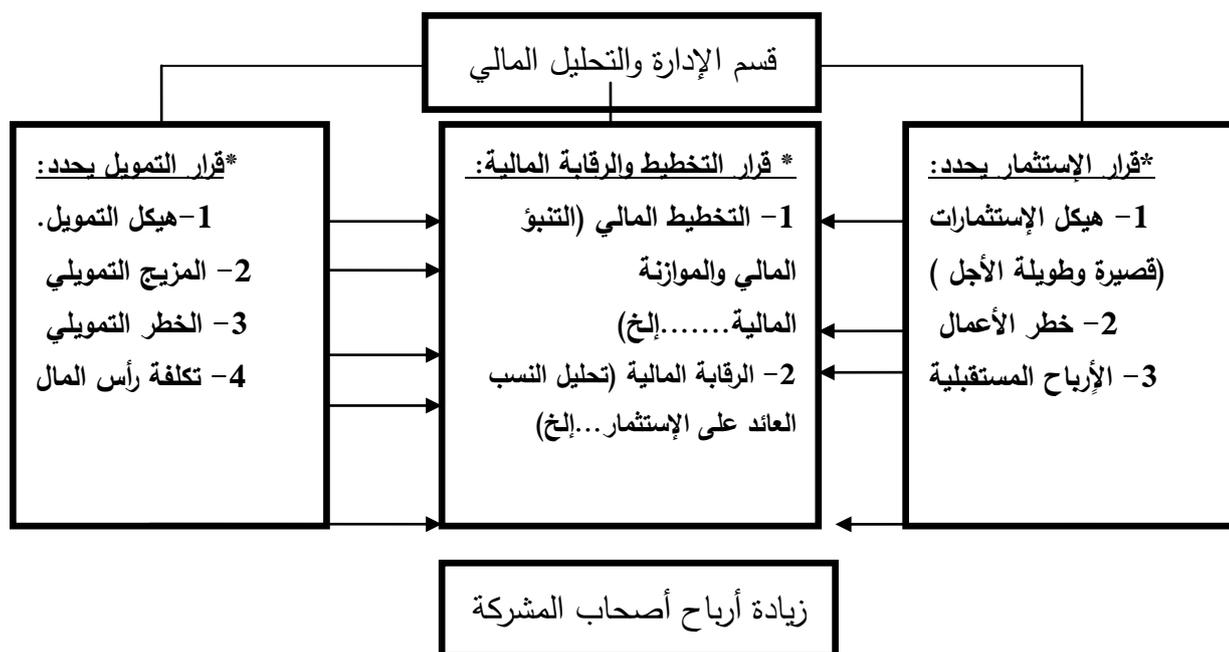
⁴ راجع: منير شاكر محمد وآخرون، مرجع سابق، ص 22.

هيثم محمد الزعبي، مرجع سابق، ص 167.

- مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات لاسيما المتعلقة منها بالتخطيط والرقابة؛
 - تقييم الوضع المالي والنقدي للمؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال تحديد المركز المالي لها وتحديد قيمتها السوقية وقدرتها الإئتمانية... إلخ، من أجل تقييم كل من التوازن المالي والربحية وسيولة المؤسسة؛
 - تحديد نسبة المخاطرة لكل عملية مالية أو نشاط استثماري؛
 - مساعدة المؤسسة الاقتصادية في تسطير سياستها المالية وفق أهدافها المرجوة.
- وعلى العموم يمكن القول بأن هدف التحليل المالي الأساسي يتلخص في مساعدة المؤسسة الاقتصادية في تقييم أداءها المالي وسياستها من خلال تحليل البيانات المتاحة في القوائم المالية ومعرفة مواطن القوة لدعمها ومواطن الضعف لمعالجتها.
- رابعاً - وظائف التحليل المالي:** من بين وظائف التحليل المالي تسيير عملية اتخاذ القرار لإتخاذ أحسن القرارات التي تعود على المؤسسة بالفائدة، والسير لتحقيق هدفها وبقائها في بيئة متغيرة باستمرار، ومن بين القرارات التي تحددها سياسات التحليل المالي:¹
- ✓ قرار الإستثمار؛
 - ✓ قرار التمويل؛
 - ✓ قرار التخطيط والرقابة المالية.
- ويمكن أن توضيح وظيفة التحليل المالي في اتخاذ القرارات من خلال الشكل التالي:

¹ خلدون إبراهيم شريفات، ادارة وتحليل مالي، دار وائل، عمان، 2001، ص ص 15، 16.

الشكل رقم(06): المخطط العام لوظائف التحليل المالي



المصدر : خلدون إبراهيم شريفات، ادارة وتحليل مالي، دار وائل، عمان، 2001، ص 17

من خلال الشكل يمكن القول أنه لكي يتمكن المحلل المالي من تحقيق الهدف الرئيسي للمؤسسة والمتمثل في تعظيم ثروة أصحاب المؤسسة عليه القيام بالوظائف التالية:

- أ- **التحليل والتخطيط المالي:** من خلال تحليل البيانات المالية وتحويلها إلى معلومات يمكن استخدامها لإعداد الموازنات المتعلقة بالإيرادات والمصاريف التي تخص المؤسسة في المستقبل.
- ب- **تحديد هيكل أصول المشروع:** من حيث تحديد حجم الإستثمارات في كل من الأصول القصيرة والطويلة الأجل، وكذلك التوجيه باستخدام الأصول الثابتة الملائمة.
- ت- **تحديد الهيكل المالي للمشروع:** أي تحديد المزيج الأمثل والأكثر ملاءمة من تمويل قصير وطويل الأجل، تحديد طبيعة ديون المشروع سواء كانت ملكية أو عن طريق الإقتراض.

خامساً- أنواع التحليل المالي: هناك نوعان من التحليل المالي وهما: ¹

التحليل العمودي الرأسي: ينطوي هذا النوع من التحليل على دراسة العلاقة بين مختلف بنود الميزانية المالية في لحظة ما؛ أي هو عبارة عن تحليل ساكن لا يؤخذ عنصر الزمن بعين الاعتبار، إلا أنه يعتبر غير كاف لوحده لا بد وأن يتبع بالتحليل الأفقي.

¹ راجع: محمود عبد الحليم الخلافة، التحليل علي باستخدام البيانات المحاسبية ، ط6 دار وائل، عمان، 2012، ص ص 35، 36. محمد السعيد عبد الهادي، الإدارة المالية -الاستثمار والتمويل- التحليل المالي والأسواق المالية الدولية-، دار حامد، الأردن، 2008، ص89.

التحليل الأفقي: يتضمن التحليل الأفقي دراسة كل بند من بنود الميزانية المالية لعدة سنوات المراد تحليلها أفقياً، بشكل نسب مئوية من قيمة العنصر نفسه في سنة الأساس وذلك لمعرفة مدى النمو والثبات والتراجع في ذلك العنصر عبر الزمن، ويعاد هذا النوع على:

✓ اكتشاف سلوك بنود الميزانية؛

✓ تقييم انجازات ونشاط الشركة في ضوء هذا السلوك.

سادساً- أهمية التحليل المالي: تزايدت أهمية التحليل المالي في المؤسسة الاقتصادية مع تزايد دائرة

المتعاملين معها، وتكمن هذه الأهمية في النقاط التالية:¹

- يساعد إدارة المؤسسة في تسطير أهدافها وبالتالي إعداد الخطط السنوية اللازمة لتتبع مزاولة نشاطها؛
- تمكين الإدارة من تصحيح الانحرافات حال حدوثها وذلك باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت الملائم؛
- اكتشاف الفرص الاستثمارية الجديدة والجيدة مما يساهم في دعم نجاح المؤسسة الاقتصادية؛
- تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة مما يعطي صورة واضحة وشاملة على نشاطها؛
- معرفة قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاقتراض و الوفاء بديونها؛
- الحكم على مدى صلاحية السياسة المالية في المؤسسة؛²
- الحكم على مدى كفاءة وفعالية إدارة المؤسسة؛
- تساهم مخرجات التحليل المالي من النسب المالية والإحصائيات ومعلومات في تسهيل المهام على مدقق الحسابات مما يزيد من فعالية عملية التدقيق.

سابعاً- أدوات التحليل المالي: إن أدوات التحليل المالي عبارة عن مجموعة الوسائل والطرق الفنية والأساليب

المختلفة التي تستخدم لتحقيق الأهداف المرجوة ويمكن تمييز عدة أدوات للتحليل المالي هي:

1- القوائم المالية: تعد القوائم المالية من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهمة بأنشطة المؤسسة حيث تعرف القوائم المالية ذات الغرض العام بأنها "تلك القوائم التي تعدها منشأة القطاع الخاص بالإضافة إلى المنشآت الاقتصادية المملوكة من قبل الدولة والتي تستخدم المحاسبة المالية ويتم إعداد هذه القوائم بشكل سنوي لتلبية الاحتياجات العامة من المعلومات لشريحة واسعة من المستخدمين الخارجيين لها".³ كما تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي حيث ينظر للمعلومات

¹ حمزة الشميخي و ابراهيم الجزراوي، الإدارة المالية الحديثة منهج علمي تحليلي في اتخاذ القرارات، دار الصفاء، عمان، 1998، ص 42.

² هاشم السامرائي، الإدارة المالية، دار الزهران، عمان، 2000، ص 83.

³ محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سابق، ص3.

الواردة فيها بأنها تمثل ناتج نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة وبعبارة أخرى هي ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على الأصول والالتزامات وحقوق الملكية، وتعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية¹، حيث تكون هذه القوائم على شكل جداول تلخص نشاط المؤسسة خلال دورة محاسبية، ويتم عرضها بشكل يمكن مستخدمي هذه القوائم من مقارنتها بقوائم الدورات السابقة.²

2- النسب المالية: هي أداة فعالة للتحليل المالي ويمكن تعريفها بأنها: "دراسة العلاقة بين متغيرين أحدهما يمثل البسط والآخر يمثل المقام؛ أي دراسة العلاقة بين عنصر وعنصر آخر تكون ذات الدلالة التي تقدم معلومات تساعد على تقييم وضع المنشأة (المؤسسة) واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة"³؛ حيث أن العنصرين لا بد وأن يكون من القوائم المالية، ومن أهم النسب المالية:⁴

- أ- **نسب الهيكلية:** تصف الوضعية المالية للمؤسسة في وقت معين، أي تفسر العلاقة الموجودة بين عناصر الأصول وعناصر الخصوم وحسابها يعد تعبيراً عن أهمية كل عنصر من عناصر الميزانية.
- ب- **نسب السيولة:** هي النسب التي تقيس مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل باستعمال أصولها المتداولة.
- ج- **نسب التمويل:** تقيس هذه النسب مدى اعتماد المؤسسة الاقتصادية مصادر أموالها الداخلية والخارجية في التمويل العام لها.
- د- **نسب المردودية:** تعبر هذه النسبة على قدرة مسيري المؤسسة على الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بفعالية وكفاءة للحصول على العائد.

الفرع الرابع: محاسبة المسؤولية

مع كبر حجم المؤسسات الاقتصادية وتعدد أعمالها وتوسع جغرافيتها أصبح لا بد للمؤسسة أن تقوم بتوزيع المهام من خلال تفويض السلطة على مختلف المستويات الإدارية، من أجل ضمان التسيير الأمثل وهذا ما يعرف باللامركزية الإدارية؛ والتي يقصد بها أن الإدارة العليا تقوم بتفويض السلطة إلى مختلف الوحدات الإدارية ليتمكنوا من تنفيذ المهام الموكلة إليهم، مع الرقابة على حسن استخدام السلطة

¹ أبو سرير متور ومجير محمد، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية، مداخلة في الملتقى الدولي، النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي الوادي، الجزائر، 2010.

² شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية IAS، ج1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 76.

³ منير شاكر محمد وآخرون، مرجع سابق، ص52.

⁴ راجع: محمود عبد الحكيم الخلايلة، مرجع سابق، ص42.

عبد الحلیم كراجه، الإدارة المالية والتحليل المالي، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2000، ص ص53-56.

ومحاسبة المتسبب في الانحرافات وهذا ما أدى إلى ظهور محاسبة المسؤولية التي تعمل على ترسيخ سمات حسن التنظيم الإداري وربط الموظفين بالمسؤولية المخولة إليهم.

أولاً- تعريف محاسبة المسؤولية: تعرف محاسبة المسؤولية على أنها "نظام محاسبي يصمم في ضوء تدرج السلطة والمسؤولية داخل المؤسسة، ويتأسس على إعداد التقارير التي توفر المعلومات التي تمكن من تحديد وتقييم مدى نجاح كل مسؤول في الإضطلاع بمسؤولياته بما ينعكس على تحقيق أهداف المنشأة (المؤسسة)".¹ فهي عبارة عن أسلوب محاسبي إداري رقابي يهدف لتحقيق رقابة فعالة على الأداء بربط التقارير الإدارية مع الجهة المسؤولة لتقديمها.

ويشمل نظام محاسبة المسؤولية عدة مقومات أساسية أهمها:²

- تحديد مراكز المسؤولية في المؤسسة حسب الأهداف العامة لها والخريطة التنظيمية؛
- لابد إدراج تقارير مالية وإدارية كل حسب مسؤوليته لتبيان نتائج الأداء الفعلية من أجل مقارنتها بالمقدرة؛
- تجميع عناصر التكاليف والإيرادات الخاضعة للرقابة حسب مراكز المسؤولية؛
- توافد نظام رقابي محكم على مختلف مراكز المسؤولية.

تلجأ الكثير من المؤسسات إلى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية للأهمية التي يكتسبها في ضبط التكاليف والرقابة على تصرفات المسؤولين بمحاسبتهم عن مراكز المسؤولية التابعة لهم، كما أن أهمية نظام محاسبة المسؤولية ينبع من كونها جزء لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية لتحقيق كفاءة وفعالية استخدام موارد المؤسسة في تحقيق الأهداف المرسومة.

ثانياً- مميزات محاسبة المسؤولية: تكتسي محاسبة المسؤولية أهمية بالغة وهذا راجع إلى المزايا التي

- تقدمها في سبيل تحقيق أهداف المؤسسة وفيمايلي أهم هذه المميزات:³
- تسهيل تسيير نشاط المؤسسة الاقتصادية وذلك بتقسيم مراكز المسؤولية؛
- تركيز مهام الإدارة العليا في القرارات ذات بعد الاستراتيجي أما القرارات العادية فهي من مهام مراكز المسؤولية؛
- التقييم الجيد لكفاءة مسئولي مراكز المسؤولية ومساهمة كل مركز في تحقيق الأهداف المسطرة للمؤسسة الاقتصادية؛

¹ أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، ج 2، معهد الإدارة العامة الرياض، 2000، ص 509.
² محمد تيسير "عبد الحكيم رجيبي"، مرجع سابق، ص 327.
³ محمد تيسير "عبد الحكيم رجيبي"، مرجع سابق، ص 326.

- تحفيز الإداريين من خلال مشاركتهم في صنع القرارات الإدارية مما يؤدي إلى رفع روحهم المعنوية وتحقيق درجة عالية من الرضا النفسي عن أعمالهم.

ثالثاً- تحديد مراكز المسؤولية: مراكز المسؤولية هي عبارة عن وحدات تنظيمية صغيرة، تخضع لإدارة شخص معين وتحت مسؤوليته الخاصة والصلاحيات الموجهة إليه، أي يمكن القول بأن مركز المسؤولية يمكن أن يكون مجموعة معينة من الأنشطة أو قسماً أو مرحلة معينة من الإنتاج أو منطقة جغرافية... إلخ.¹ إلا وأنه لا بد عند تحديد مراكز المسؤولية أن يراعى عدة جوانب كتحديد الجيد والواضح للسلطات في كل مركز مسؤولية، كذلك تجنب المسؤولية المشتركة بين المراكز، بالإضافة إلى ضرورة سن سياسات عامة للتنسيق والتكامل بين مختلف مراكز المسؤولية.

وعلى العموم تقسم مراكز المسؤولية إلى أربع مستويات هي:²
المستوى الأول: مركز تكلفة وهو عبارة عن مركز تكون المسؤولية فيه مقتصرة بما يتعلق بعناصر التكاليف في المؤسسة.

المستوى الثاني: مركز الإيراد وتكمن المسؤولية في هذا المركز في الرقابة على الإيرادات فقط حيث يتضمن التقدير في هذا المركز الإيرادات المحققة وتحليل الانحرافات عن الإيرادات المقدرة.

المستوى الثالث: مركز الربحية ويعرف بأنه المركز الذي تتم محاسبة المسؤول عما يحدث فيها من تكاليف وماتحققه من إيراد؛ فالمسؤولية فيه تشمل جانبي الإيرادات والتكاليف.

المركز الرابع: مركز الاستثمار وهو الوحدة التنظيمية التي تتولى مسؤولية الأصول و علاوة عن مسؤولية حدوث الإيرادات والتكاليف.

الفرع الخامس: محاسبة التكاليف

يقصد بمصطلح التكاليف: "قيمة التضحية من الموارد من أجل الحصول على سلعة أو منفعة وتسمى هذه التضحية بالمنفعة"³، أما محاسبة التكاليف فتعرف على أنها "فرع من فروع علم المحاسبة وتطبيقاً لمبادئها تقوم بتقديم معلومات تتعلق بعناصر النفقات وتعمل على تسجيلها وتبويبها وتحليلها وتخصيصها أو تحميلها على مراكز التكلفة، كما تعنى محاسبة التكلفة بإعداد التقارير والقوائم لتقويم الأداء من أجل القضاء على التبذير في المواد المستخدمة وزيادة إنتاجية العمل وتخفيض التكاليف وزيادة الأرباح"⁴، كما تعرف بأنها "نوع من المحاسبة

¹ أحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص 511.

² محمد تيسير "عبد الحكيم رجبى"، مرجع سابق، ص 332

³ عبد الناصر إبراهيم نور وعلبان الشريف، التكاليف الصناعية، دار المسيرة، عمان، 2006، ص ص 11-12

⁴ محمود علي الحيايى وقصي السامرائى، مرجع سابق، ص 12.

التي تهتم بتحديد تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة والرقابة على عناصر الإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات¹؛ وهذا التعريف المختصر أكثر دقة وتعبيراً عن مصطلح محاسبة التكاليف التي لها دور فعال في خدمة أهداف المؤسسة المسطرة من خلال المساعدة في عملية التخطيط واتخاذ القرار والرقابة على الأداء. فضلاً عن كون مخرجات نظام محاسبة التكاليف تعد من البيانات الأولية ذات الأهمية بمكان بالنسبة للمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، فهي تعتبر أمراً حيويًا عند إعداد تقارير المحاسبة سواء الخارجية (تقارير المحاسبة المالية) أو الداخلية (تقارير المحاسبة الإدارية)².

أولاً- أهداف محاسبة التكاليف: كما أتينا بالذكر بأن محاسبة التكاليف هي فرع من فروع علم المحاسبة وتطبيق مبادئها، حيث تقوم بتقديم معلومات مالية خاصة بعناصر النفقات وتعمل على تسجيلها وتبويبها وتحليلها وتحميلها على مراكز التكلفة³، وتهدف إلى تحليل ومراقبة التكاليف لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي للمؤسسة كما تهدف أيضاً إلى⁴:

1- حساب تكاليف السلع والخدمات: هذا من خلال قياس تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المستخدمة في الإنتاج وتكاليف المراحل والأقسام والمراكز والأصناف من أجل تحديد أسعار البيع التي تقي بالربح المطلوب؛

2- مراقبة العمليات التشغيلية وذلك من خلال مساعدة المؤسسة الاقتصادية في التخطيط عن طريق الموازنات التقديرية، كذلك المساعدة في الرقابة على عناصر التكاليف من خلال مراقبة التكاليف الفعلية مع المقدرة وتحديد الانحرافات الموجودة واتخاذ القرارات المناسبة.

ثانياً- وظائف محاسبة التكاليف: بما أن محاسبة التكاليف تقوم بمساعدة الإدارة في عدة مهام كالتخطيط واتخاذ القرارات، فإن وظائف محاسبة التكاليف تنحصر في المهام التالية⁵:

1- حصر وتحديد التكلفة المتعلقة بالإنتاج: إن أول ماتقوم به محاسبة التكاليف هو تحديد تكلفة كل منتج أو نشاط من أنشطة المؤسسة كأول خطوة لتبني عليها ما يلي؛

2- تسجيل التكلفة: إن تسجيل التكاليف يعتبر من أولويات محاسبة التكاليف إذ لا بد وأن يكون هناك توثيق وتبويب للنفقات؛

1 عبد الناصر إبراهيم نور وعليان الشريف، مرجع سابق، ص 12.

2 ليستراري هيتجر وسيرج ماتولنتش، مرجع سابق، ص 29.

3 محمود علي الجبالي وقصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل، عمان، 2000، ص 14.

4 سليمان سفيان ومجيد الشرع، مرجع سابق، ص 31.

5 ليستراري هيتجر ويرج ماتولنتش، مرجع سابق، ص 29.

- 3- تحليل التكلفة: محاسبة التكاليف تقوم بمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة وهذا عن طريق تحليل ودراسة التكاليف المبوبة بما يوائم متطلعات وأهداف المؤسسة؛
- 4- إعداد تقارير التكاليف: تقوم محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية بصياغة تقارير مالية للتكاليف تستخدم في رسم السياسات والتخطيط المالي.

المطلب الثاني: أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة

لقد تم توجيه الإنتقادات بشدة إلى أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية من ناحية الدقة التي تمثل أهم خصائص المعلومات المحاسبية، حيث يتطلب الأمر ضرورة الإهتمام والبحث عن أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي تساعد على توفير المعلومات الدقيقة والملائمة لطبيعة وخصائص النماذج القرارية الحديثة التي تتواءم مع التطورات الراهنة لبيئة الأعمال.

الفرع الأول: نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة

إن تبني المؤسسة الاقتصادية لأنظمة جديدة يزيد من قدرتها التنافسية ويؤدي إلى التحسينات المتعلقة بالأنشطة أو العمليات أو المنتجات... الخ، كتنبي مايسمى بالإدارة على أساس الأنشطة هو تحول جذري في نظم تسيير جاء كضرورة لمواكبة التطورات الحاصلة، والإدارة على أساس الأنشطة "ABM" * نظام يركز على إدارة الأنشطة باعتبار أن ذلك هو الطريق لتحسين القيمة التي يوفرها أسلوب تحديد التكاليف على أساس الأنشطة¹.

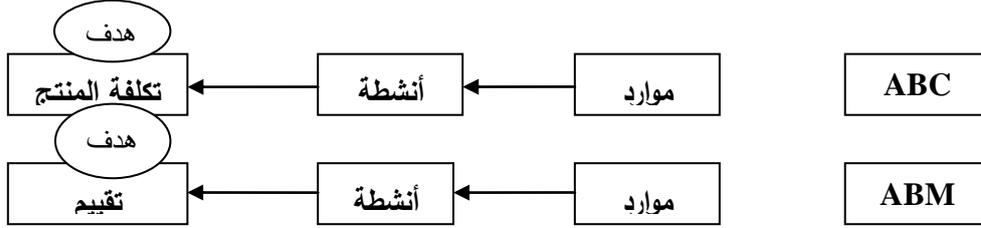
أولاً- تعريف نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة: يقصد بالنشاط في المؤسسة الاقتصادية تلك العمليات المجمع والمترتبة ببعضها البعض من أجل تحقيق هدف معين ألا وهو تجميع المنتج النهائي، فنظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة قائم على تحديد الأنشطة اللازمة للعملية الإنتاجية ومن ثم تحديد التكاليف المترتبة بكل نشاط على حدى، فقد عرف هذا النظام (ABC) بأنه: "نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بناء على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفا لإحتساب التكلفة الأساسية والتي تتجم عنها خدمات مشتركة، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدى، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف"²، أي أن النشاط هو الذي يخلق الطلب على الموارد، وعلى العموم فإن

* ABM: activity based management

¹ جولي مايرلي، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسة المالية، ترجمة محمد زاحل، مركز البحوث، السعودية، 2004، ص 470.
² كمال خليفة أبو زيد وعطية عبد الحي مرعي، مرجع سابق، ص 32.

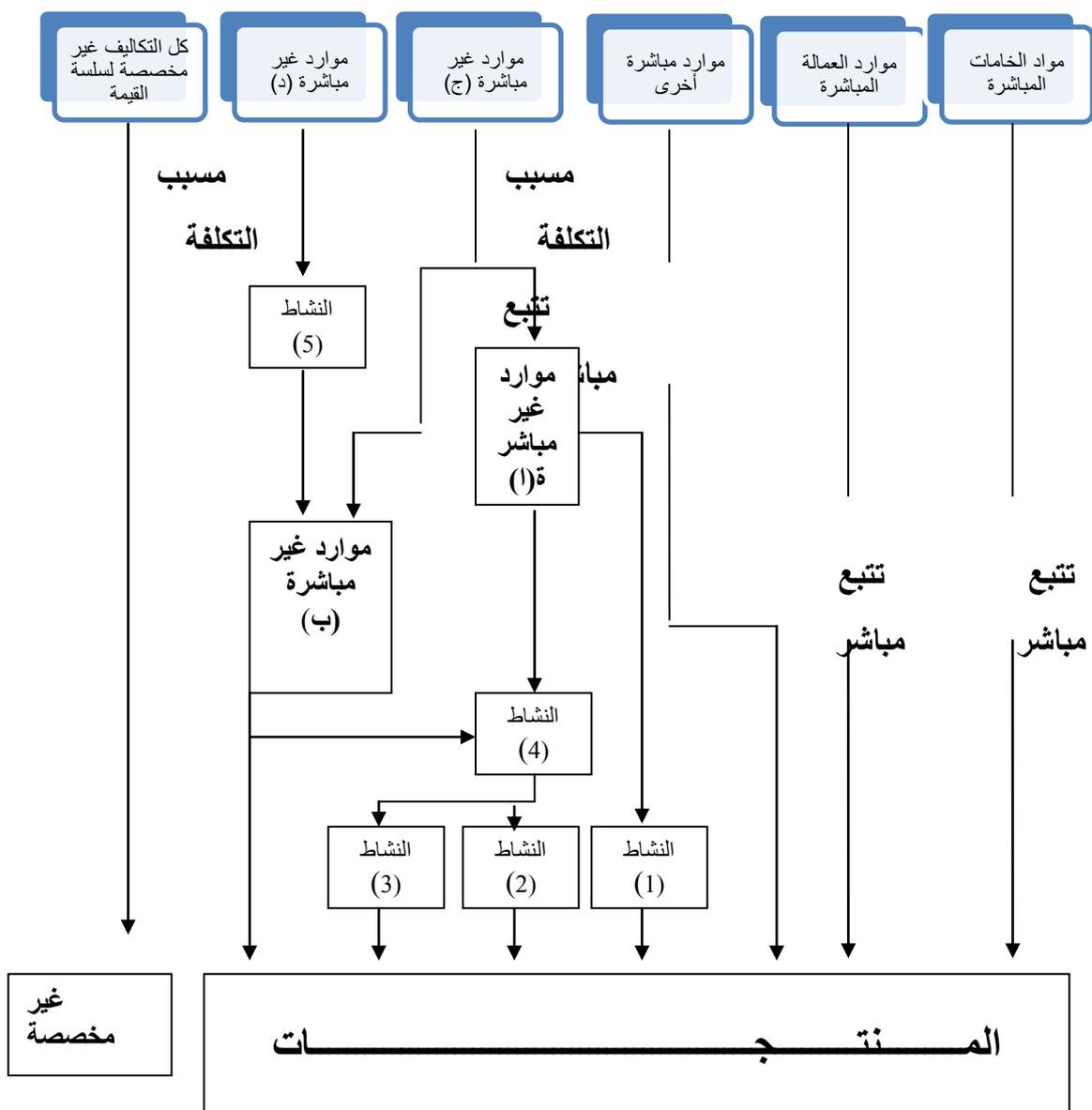
نظام (ABC) يعبر عن التحديد الدقيق لتكاليف الإنتاج من خلال تحليل العمليات والأنشطة والتعرف على مسببات التكلفة؛ (أي كل عوامل المؤدية إلى تغيير تكلفة النشاط). فالفرق بين الإدارة على أساس الأنشطة ونظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة يتمثل في الهدف النهائي والشكل التالي يوضح هذا الفرق:

الشكل رقم (07) : الفرق بين (ABC) و (ABM)



المصدر : اسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية - قضايا معاصرة، دار حامد، الأردن، 2007، ص31.
من خلال الشكل يتبين بأن الهدف الأخير لكل من نظام الإدارة على أساس الأنشطة ونظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة هو الفرق الوحيد فالأولى هدفها يكمن في تقييم الأنشطة المتعلقة بالعملية الإنتاجية أما الثانية فهدفها الأخير يقتصر على تحديد تكلفة المنتج.
ويمكن توضيح مراحل تحديد التكاليف على أساس الأنشطة في الشكل التالي:

الشكل رقم(08): مراحل نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: ثناء علي قباني، ادارة التكلفة وتحليل الربحية، دار صفاء، عمان، 2010، ص42

من الشكل يمكن القول بان نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة يزود الادارة بمعلومات تكاليفية أكثر دقة عن الأنشطة، ناهيك عن مساهمته في تحميل المنتجات بالتكاليف الفعلية التي تكبدتها.

ثانياً - مزايا نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة: يتسم نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة بعدة مزايا من أهمها أنه يعتبر نظام محاسبي وإداري في آن واحد حيث أنه يقدم نوعين من المعلومات، وتتجه العديد من المؤسسات الاقتصادية إلى تطبيق هذا النظام لفوائده العديدة منها:¹

¹ رمزي نعيم نزال، مدى استخدام نظم التكاليف المحاسبية متكاملة لتعزيز الاداء والربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة اليرموك، الأردن، 2005، ص ص 58، 63.

- تحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية من خلال التحديد الدقيق للمعلومات الخاصة بالتكاليف مما يجعلها أكثر شفافية ووضوح وبسيطة للفهم؛
- تدعيم آليات الرقابة وتسيير التكاليف من خلال تحديد مسببات التكلفة مما يساهم في سهولة تتبع التكاليف؛
- يساهم في تعظيم الأرباح من خلال توفير المعلومات اللازمة في ظل بيئة تنافسية بهدف المساهمة في التسعير المناسب للمنتجات وفق تطلعات الزبائن؛
- يساهم في قياس أداء الأنشطة الموجودة بالإضافة إلى مساهمته في تحديد الأنشطة التي لاتضيف قيمة للعملية الإنتاجية تمهيدا للاستغناء عنها؛
- تحديد الفرص والتحديات لتحسين كفاءة وفعالية العملية الإنتاجية؛
- التقييم العادل والموضوعي للتكاليف غير المباشرة عن طريق اختيار مسببات التكلفة والنشاط الموافق لها. في ضوء ماسبق يمكن القول بأن نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر فرصة للمؤسسة الاقتصادية فهو يمثل منظورا حديثا ويعود بالمنافع الكبيرة لها بمساهمته في كفاءة وفعالية إدارة التكاليف.

- ثالثا - عيوب نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة: على الرغم من المزايا والفرص التي يتميز بها نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة إلا أنه يؤخذ عنه بعض العيوب منها:
- تكلفة تطبيق هذا النظام مرتفعة جدا وتتطلب صبرا من المؤسسة لتعود بالفوائد المنتظرة؛
 - صعوبة تحديد مسببات التكلفة لبعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تحديد التكاليف؛
 - يركز هذا النظام على القرارات الإستراتيجية طويلة الأجل ويتفادى القرارات الخاصة بالأجل الطويل على الرغم من أهميتها في وضع الإستراتيجية؛
 - إن تطبيق نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة قد يواجه مقاومة العمال لأنه تغيير جديد مع نقص الخبرة والتدريب لليد العاملة؛
 - لايؤخذ نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة رضا المستهلك بعين الاعتبار فهذه الأول والنهائي تحديد التكاليف مما يعظم الأرباح للمؤسسة.

الفرع الثاني: نظام التوقيت المنضبط

تعد الميزة التنافسية من بين الأهداف الإستراتيجية لأي مؤسسة اقتصادية، ففي القديم كان الإنتاج الكبير الواسع هو من يحقق الميزة التنافسية عن طريق زيادة الحصة السوقية، أما في الوقت الراهن وبعد نجاح التجربة اليابانية في تحقيق الميزة التنافسية في الأسواق العالمية بعد اعتمادها على عنصر الزمن وفق فلسفة جديدة ألا وهي فلسفة التوقيت المنضبط "jit".*

أولاً- تعريف نظام التوقيت المنضبط: إن نظام التوقيت المنضبط* هو أحد نظم الإنتاج الحديثة التي تجمع بين التقنيات الحديثة والتقنيات القديمة، تتمثل فلسفته بتشغيل خط انتاجي مبسط وكفاء قادر على الإستغلال الأمثل للموارد من أجل الإستجابة لطلبات المستهلكين بالكمية، والجودة، والوقت المحدد والسعر الملائم، ويصب مفهوم نظام التوقيت المنضبط في: "أن الوحدات تباع وتشتري عندما تكون مطلوبة فقط وأنه يتم الإحتفاظ بالمخزون بأقل ما يمكن"¹، كذلك يعرف نظام التوقيت المنضبط بأنه "نظام تكاليف المخزون في وقت المناسب التي يعمل على إستلام المواد اليوم واستخدامها غدا؛ وذلك من خلال ضبط توقيت استلام المواد عند البدء في إستخدامها للإنتاج، وضبط توقيت الإنتهاء منها على وقت تسليم أو شحن التام"².

وعلى العموم يمكن اعتبار نظام التوقيت المنضبط بأنه "ذلك النظام الذي يقوم باستبعاد كل مصادر الهدر من مواد أو أنشطة لا تؤدي إلى إضفاء قيمة على المنتجات أي الإنتاج حسب الطلب (الحاجة) وفي الوقت الملائم"³.

يستخدم نظام التوقيت المنضبط نظام معلومات يدعى نظام "كانبان"* من أجل الرقابة على الإنتاج وصلاحيته دوران المواد والإنتاج في المصنع.⁴

ويمكن استخلاص جملة من خصائص هذه الفلسفة الحديثة في:⁵

- الإستغناء عن كافة أنواع المخزون أو تخفيضه إلى أدنى حد ممكن (الوصول إلى المخزون الصفري)؛
- الحد من الهدر في الموارد والأنشطة في العملية الإنتاجية؛

* JIT : Just in time

¹ توجد عدة تسميات لهذا المصطلح منها التوقيت الدقيق، التوقيت المناسب، نظام الوقت الخطي، الجدولة الفورية، نظام الوقت المحدد... الخ.

² سليمان حسين البشتاوي وغسان فلاح المطارنة، نظام تكاليف الإنتاج الآتي jit في المنشآت الصناعية الأردنية ودوره في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، مداخلة مقدمة في المؤتمر العلمي الرابع، الريادة والإبداع، جامعة فيلادلفيا، الأردن، يومي 15/16/2005، ص 6.

³ رامي حكمت فؤاد الحديثي وفانز غازي البياتي، الإدارة الصناعية اليابانية في نظام الإنتاج الآتي، دار وائل، عمان، 2002، ص 14.

* كانبان هي مرادفة لكلمة بطاقة باليابانية.

⁴ اسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 40.

⁵ راجع: مؤيد محمد الفضل، وآخرون، مرجع سابق، ص 22.

اسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 40.

- الإنتاج بالكميات المحددة وفي الوقت المناسب لمواجهة الطلب؛
- فلسفة تقوم على نظام معلومات فعال من حيث تحديد كمية ومواصفات وأوقات الحاجة إلى الموارد؛
- تنمية الثقة والعلاقة بين المؤسسة والموردين من خلال التنسيق بين الإنتاج والطلب والمواصفات والجودة المطلوبة؛
- تقوم فلسفة التوقيت المنضبط على بيئة مستقرة داخل المؤسسة حيث تتطلب روح التعاون والإقناع والتنسيق بين الإدارة والعمال والموردين.

ثانياً-مزايا تطبيق نظام التوقيت المنضبط "Jit": إن تطبيق نظام التوقيت المنضبط يوفر فرصة كبيرة للمؤسسة الاقتصادية عن طريق زيادة الأرباح بتخفيض التكاليف وتحسين نوعية المنتج وتحسين العلاقة مع الموردين والعملاء، وتتمثل المنافع التي تعود بالفائدة للمؤسسة من خلال تطبيق فلسفة التوقيت المنضبط تتمثل في:

- تخفيض حجم المخزونات وكمية الأموال المستثمرة عليها من مباني لازمة للتخزين وعمال؛
- توفر المنتجات بالكميات المناسبة وبالجودة المطلوبة وفي الوقت المناسب؛
- ازدياد الإيرادات والأرباح نتيجة لتحسين العلاقة مع العملاء؛
- تحسين جودة ونوعية المنتجات؛
- تقليل عدد الوحدات التالفة وهدر الموارد وضياع الوقت؛
- تحسين العلاقة مع الموردين وتوسيع حلقات الإتصال؛
- رفع روح المعنوية للعمال عن طريق اشراكهم في صنع القرارات والتعاون أثناء العمل.

ثالثاً- عيوب تطبيق نظام التوقيت المنضبط: بالرغم من المزايا التي يحققها نظام التوقيت المنضبط والتي قمنا

بذكر أهمها فيما سبق إلا أنه لاينفي وجود عيوب ومشاكل عند تطبيق هذا النظام ونوجزها فيما يلي:¹

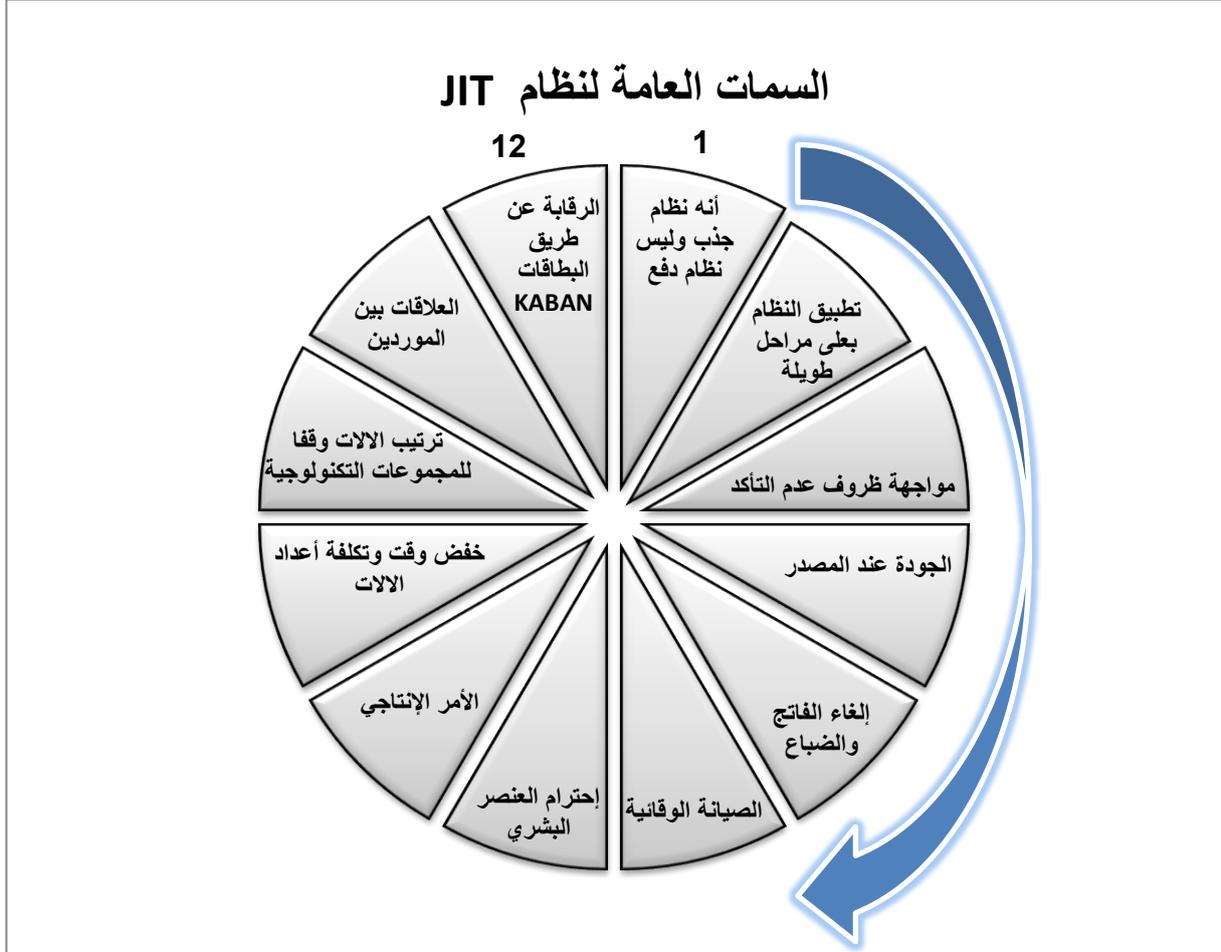
- يتطلب هذا النظام إجراء تحسينات كبيرة في الإدارة وتطوير النظم المحاسبية مما يأخذ وقت طويل لإجراء هذا التحول؛
- صعوبة تكيف الموردين مع هذا النظام؛
- إن هذا النظام يتطلب تعاوناً كبيراً بين الإدارة والعمال هذا الأخير الذي يتميز بقلّة إلتزامه وانعدام الثقة بينه وبين الإدارة؛
- صعوبة اقتناع المؤسسة بالتحول من الأنظمة التقليدية إلى الأنظمة الحديثة نظراً لتكلفة المرتفعة التي تتكبدها في بداية التحول وخوفاً من عدم نجاح النظام الجديد؛

¹ سليمان حسين البشتاري وغسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص ص 8-9.

- صعوبة تحقيق بعض المبادئ كالمخزون الصفري.

رابعاً- عناصر نظام التوقيت المنضبط: من خلال التعاريف السابقة يمكن ايجاز عناصر نظام التوقيت المنضبط في السمات الموضحة في الشكل التالي: ¹

الشكل رقم (09) : يوضح السمات العامة لنظام jit



المصدر: مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2007، ص 22

- نظام جذب وليس نظام دفع: ان الأنظمة التقليدية تعتمد على نظام الدفع أي أن تقوم كل مرحلة بدفع مخرجاتها إلى المرحلة الإنتاجية التي تليها بغض عن ما إذا كانت هذه المرحلة المالية بحاجة إلى هذه المخرجات أم لا، على عكس نظام التوقيت المنضبط فهو نظام جذب أي أن كل مرحلة تطلب مدخلاتها من المرحلة التي سبقتها في شكل كانبان.²

¹ مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص 22
² اسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 40

- الرقابة عن طريق البطاقات: وهذا من أجل التأكد والرقابة من انتاج المنتجات الضرورية عند الحاجة إليها.
- العلاقة مع الموردين: وذلك عن طريق التنسيق وفرض وجود مصلحة مشتركة من أجل الإستقرار النسبي وتحسين الإتصال وزرع الثقة المتبادلة.
- خفض وقت وتكلفة اعداد الآلات: إن التدفق المستمر للإنتاج وفق طلبات العملاء يؤدي إلى خفض حجم المخزون تحت التشغيل مما يوفر في استخدام الآلات دون فائدة مما يبطء تقادمها.
- يتكون الأمر الإنتاجي من وحدة واحدة: يقوم نظام التوقيت المنضبط على فلسفة تخفيض حجم الدفعة الإنتاجية إلى حد أن يمكن اعتبارها دفعة واحدة.
- ترتيب الآلات وفقا للمجموعات التكنولوجية: بحيث ترتب الآلات على أساس مجموعات حسب الخصائص التكنولوجية والتشغيلية أو خصائصها الهندسية والتصميمية وليس على حسب الخط الإنتاجي وفق الطريقة التقليدية.
- احترام العنصر البشري: مما لاشك فيه أن العنصر البشري يعتبر العامل الفعال في فلسفة التوقيت المنضبط سواء من ناحية التعاون مع الإدارة أو تقديم المقترحات التي من شأنها أن تساهم في تحسين سبل الإنتاج وصنع القرار المناسب.
- الصيانة الوقائية: وذلك بتحديد الأسباب المحتملة لحدوث الأعطال وتحضير خطط وقائية للصيانة في حالة حدوثها دون إيقاف خط الإنتاج.
- الغاء الفاقد والضياع: ويقصد بها الغاء كل مظاهر الهدر والضياع سواء من مواد أو عمال أو آلات أو أنشطة أو خطوط انتاج أي إلغاء كل شيء لا يضيف قيمة للإنتاج.
- الجودة عند المصدر: من شروط ومبادئ نظام الإنتاج المنضبط هو تأكيد تسليم المنتجات بجودة تامة وفق ما هو مطلوب.
- مواجهة ظروف عدم التأكد: يعمل نظام الإنتاج وفق التوقيت المنضبط في ظل الأكادة النسبية وليس في ظروف يسودها عدم التأكد.
- تطبيق النظام على مراحل طويلة: إن تطبيق الأولى لنظام التوقيت المنضبط لا بد له وأن يأخذ الوقت اللازم (العديد من السنوات) لكي يطبق على أرضية خصبة دون أخطاء أو تجاوزات عند تطبيقه.

الفرع الثالث: التكلفة المستهدفة

مع التزايد المستمر لحدة المنافسة أصبح إلزاما على المؤسسة تحقيق مزايا تنافسية في ظل هذا الإنفتاح الكبير مع العالم، حيث أن العديد من المؤسسات اتجهت إلى الإهتمام بالتكلفة كعنصر فعال في تحقيق التحديات الكبيرة، وتوجهها نحو مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة التكلفة هو خير دليل على ذلك.

أولاً- مفهوم التكلفة المستهدفة: تعد التكلفة المستهدفة من احدى أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة المهمة لأنها تقدم على المدخل الإستراتيجي لتحليل الأسعار والتعرف على الطلب والبنية التنافسية ومن ثم تحديد التكلفة المثالية والمطلوبة، ويمثل مدخل التكلفة المستهدفة طريقة تسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة في البيئة التنافسية، حيث يعتبر أداة فعالة واستراتيجية في خفض تكاليف الإنتاج فهو يعمل بطريقة معاكسة للطريقة التقليدية في تسعير التكاليف؛ إذ يحدد السعر السوقي وفق تطلعات المستهلك وماينسجم مع متطلبات السوق ومن ثم حساب هامش الربح المرغوب فيه بعد طرحه من سعر البيع المتوقع وهنا يحصل المسير على التكلفة المسموح بها وهي التكلفة المستهدفة للمنتج.¹

ويعرف نظام التكلفة المستهدفة بأنه ذلك النظام الذي يهدف إلى ادارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق دراسة السوق وتحديد السعر وفق رغبات العميل.² وتحسب التكلفة المستهدفة وفق العلاقة التالية:³

$$\text{التكلفة المستهدفة} = (\text{سعر البيع المتوقع}) - (\text{الربح المرغوب فيه})$$

من خلال عرض مفهوم التكلفة المستهدفة استخلصنا مجموعة من الخصائص وهي:

- التكلفة المستهدفة هي أداة من أدوات ادارة التكاليف التي تساهم في تخطيط الإنتاج؛
- تعمل التكلفة المستهدفة على خفض التكاليف وتحديد السعر الأمثل، وهامش الربح المطلوب؛
- تطبق التكلفة المستهدفة في مرحلة تطوير وتصميم المنتج وهي بذلك تختلف عن نظام مراقبة التكلفة التقليدي الذي يطبق في مرحلة الإنتاج.

أما فيما يتعلق بأهداف التكلفة المستهدفة فهي تتلخص في:⁴

- اشباع رغبات العميل من ناحية جودة المنتجات وسعرها؛
- التحكم في التكاليف في المراحل الإعدادية للإنتاج والتوزيع؛

¹ نضال محمد رضا الخلق وإنعام محسن حسن زويلق، التسعير باستخدام التكلفة المستهدفة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الإقتصاد والإدارة، العدد الأول، 2007، ص ص 174 - 175.

² مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص 37.

³ كمال خليفة أبو زيد وعطية عبد الحي مرعي، مرجع سابق، ص 63.

⁴ Beatrice ,Francis Grand guillot, **Comptabilité Analytique**, 4^{ème} édition, Gualino, france, 2001, p 196.

- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية المستهدفة؛
- تحقيق هامش الربح الذي تسعى المؤسسة له؛
- تحقيق أهداف المؤسسة في المدى الطويل من خلال المنافسة والأرباح والمشاركة في صنع القرارات المناسبة.

ثانيا: مبادئ التكلفة المستهدفة

يعتبر نظام التكلفة المستهدفة نظام تسيير استراتيجي للتكاليف والأرباح ويقوم على مجموعة من المبادئ من أهمها:

- أ- السعر يؤدي إلى التكلفة؛
- ب- التركيز على متطلبات العميل من جودة وسعر والوقت اللازم؛
- ج- التركيز على مرحلة التصميم لموائمة المنتج التكلفة المستهدفة؛
- د- التفاعل فيما بين الأقسام المختلفة؛
- هـ- تخفيض التكاليف؛
- و- ادماج سلسلة القيمة*.

ثالثا: مزايا التكلفة المستهدفة

- يوفر نظام التكلفة المستهدفة عدة مزايا للمؤسسة الاقتصادية أهمها:¹
- نظام التكلفة المستهدفة له دور فعال في التخطيط الإستراتيجي للأرباح؛
 - تحقيق متطلبات الزبائن مما يسهل كسبهم؛
 - تحسين الميزة التنافسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى تحقيقها؛
 - يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها؛
 - يساهم في القضاء على مظاهر الهدر والضياع؛
 - يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تبنينه إلا من خلال تعاون الفرق والمجموعات من مختلف المستويات التنظيمية؛
 - خلق وتطوير تصاميم المؤسسة من خلال الدراسة المعمقة للسوق.

* سيتم التطرق إليها بنوع من التفصيل.

¹ مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص ص 37- 38.

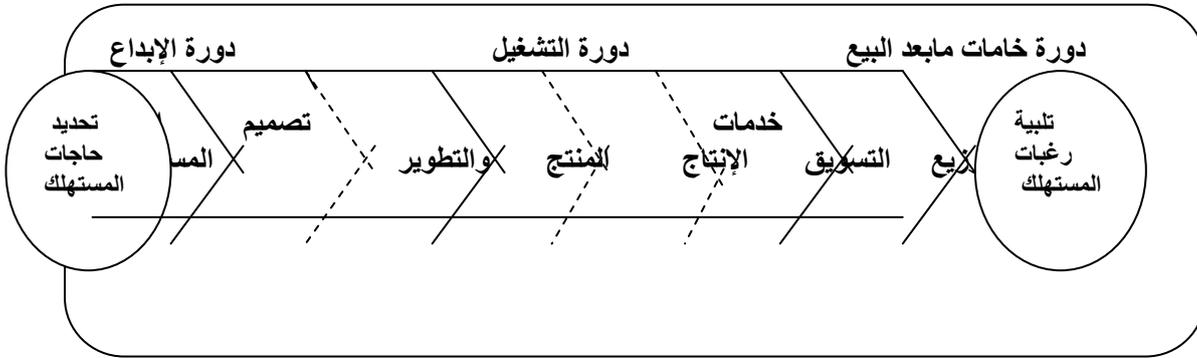
الفرع الرابع: سلاسل القيمة

لقد شهد الفكر المحاسبي تطورا مذهلا في مجال التكاليف، حيث ظهر في الآونة الأخيرة ما يسمى بسلاسل القيمة كمدخل جديد لتحديد التكاليف المتعلقة بالعملية الإنتاجية؛ هذا المدخل الذي يعتبر بمثابة التسيير الإستراتيجي للتكاليف والذي يدعم قدرة المؤسسة في تحقيق الميزة التنافسية.

أولاً- مفهوم سلاسل القيمة: تضم سلسلة القيمة مجموع الأنشطة التي تولد قيمة للمنتج وتمثل تلك الأنشطة في البحوث والتطوير تصميم المنتجات، الإنتاج، التسويق، التوزيع وخدمة ما بعد البيع¹. وقد عرفها PORTER على أنها: "مجموعة من الأنشطة المترابطة والتي تخلق القيمة من منشأ المواد الخام إلى المنتجات أو الخدمات النهائية وحتى التسليم إلى الزبائن"².

وسلسلة القيمة هي عبارة عن أداة تحليل العملية الإنتاجية إلى مجموع من الأنشطة المولدة للقيمة من أجل إرضاء الزبون وتحقيق الميزة التنافسية، وسيتم توضيح النموذج العام لسلسلة القيمة والأنشطة المكونة لها في الشكل التالي:

الشكل رقم(10): النموذج العام لسلسلة القيمة وأنشطتها



المصدر: مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2007، ص 15

يتبين من خلال الشكل بأن سلسلة القيمة تتكون من مجموعة الأنشطة المترابطة فيما بينها بدءاً من تحديد رغبات وحاجات المستهلك إلى غاية تلبية ونجد أن المحاسب الإداري هنا يلعب دوراً هاماً في جميع الأنشطة ففي مرحلة البحث والتطوير يقوم بوضع التقديرات اللازمة للتكاليف والإيرادات المتوقعة، كذلك في مرحلة الإنتاج فهو يراقب ويتابع التكاليف، أيضاً في مرحلة التسويق فهو يقدم المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات التسويقية

¹ أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص13.
² مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص15.

والتكاليف المرتبطة بها، وأخيرا مرحلة خدمات مابعد البيع فهو يتدخل في ضمان الإصلاح والصيانة والتكاليف المعدة لذلك، وحتى يؤدي المحاسب الإداري دوره المطلوب خلال أنشطة سلسلة القيمة لابد وأن يلقي تركيزه على القيمة المضافة والتكلفة المتحققة في كل مرحلة.¹

ثانيا- أهداف سلاسل القيمة: تتمثل الأهداف المتوخاة من بناء وتحليل سلاسل القيمة فيمايلي:²

- تقييم مساهمة كل نشاط على حدى في خلق القيمة؛
- تدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة في ظل هذه التطورات الحاصلة؛
- معرفة نقاط الضعف والقوة في المؤسسة عن طريق تحليل الأنشطة؛
- كسب رضا العملاء من خلال تحديد رغباتهم ومحاولة تلبيةها.

وعليه يمكن القول بأن الهدف الأساسي يتلخص في تدعيم القدرة التنافسية للمؤسسة عن طريق تحليل العملية الإنتاجية إلى مجموعة من الأنشطة وقياس قدرة كل نشاط على إضافة القيمة وبالتالي استبعاد الأنشطة التي لاتولد القيمة لخفض التكاليف.

ثالثا- أنشطة سلسلة القيمة: يعتبر تحديد وتعريف الأنشطة المتعلقة بالعملية الإنتاجية أمر غاية في

الأهمية وفق مدخل سلسلة القيمة، وتبويب الأنشطة وفق هذا المدخل إلى نوعين أساسيين ألا وهما:³

أ- أنشطة رئيسية (الأولية): وهي تلك الأنشطة المتعلقة بشكل مباشر بتوفير وتحويل وتوزيع المنتج وتتضمن مايلي:

- أنشطة الإستلام والتخزين والشراء؛
- أنشطة الإنتاج والتحويل؛
- أنشطة التسويق والتوزيع وخدمات مابعد البيع.

ب- أنشطة ثانوية (مساندة): وهي الأنشطة المساعدة والتي تدعم الأنشطة الأولية وتشمل:

- أنشطة التطوير التكنولوجي؛
- أنشطة ادارة الموارد البشرية؛
- أنشطة التخطيط والرقابة للمنشأة.

¹ أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص ص 14 - 15.

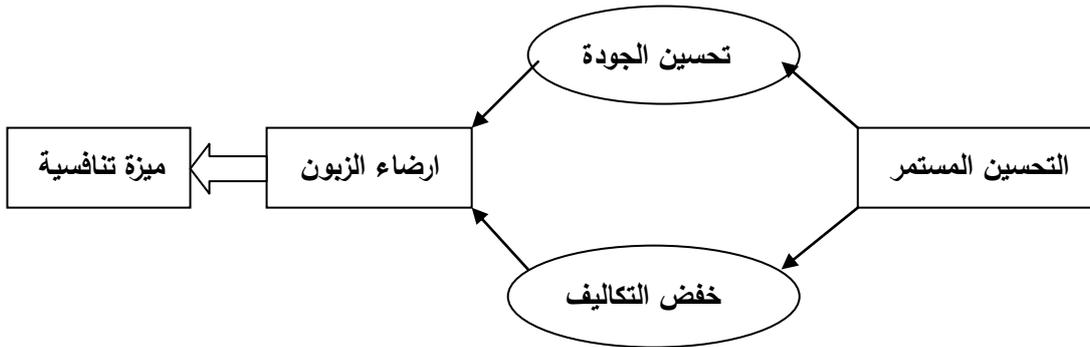
² نفس المرجع، ص ص 14-15

³ مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص 15.

المطلب الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية للتحسين المستمر

عرفت عدة مؤسسات في مطلع القرن العشرين تطورا سريعا بسبب توسع السوق مما ولد حماسة لدى المؤسسات للبحث في سبل التفوق والإمتياز في الأسواق العالمية، وأفضل دليل على ذلك الإهتمام الكبير في ادارة الكلفة وكيفية تخفيضها باعتبارها سلاح تنافسي مهم. ومن بين الإجراءات المتخذة تبني فلسفة التحسين المستمر (الكايزن)* والذي يقصد بها مجموعة الإجراءات والعمليات التي تنصب على كافة مكونات المؤسسة من عمليات أو أفراد أو معدات على شكل تحسينات تدريجية متتالية طفيفة ومستمرة، ويشارك في هذه العملية جميع العاملين بدعم من الإدارة، وذلك بهدف رفع مستوى الجودة والآداء وخفض التكاليف مما يضيف على المؤسسة الاقتصادية ميزة تنافسية تضمن بقاءها واستمراريتها وسيتم توضيح الهدف الرئيسي للتحسين المستمر في الشكل التالي:

الشكل رقم (11): التحسين المستمر



المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على: مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2007،

ص 15

يتضح جليا من الشكل أن الهدف الرئيسي للتحسين المستمر هو ضمان استمرارية المؤسسة الاقتصادية من خلال كسبها لميزة تنافسية عن طريق كسب الزبائن.

مما سبق يمكن القول بأن التحسين المستمر يقوم على جملة من الشروط تعد بمثابة الحجر الأساس

التي يقوم عليها وتتمثل في:

- عملية التحسين مستمرة وليس لها نهاية مادامت المؤسسة قيد النشاط؛
- عملية التحسين المستمر هي عملية شاملة تشمل جميع أنشطة المؤسسة؛
- تحتاج عملية التحسين المستمر إلى تكاتف جهود جميع العمال؛
- عملية التحسين تقوم على التحسينات الصغيرة والتدريجية والمتوفرة.

* مصطلح ياباني يقصد به التحسين المستمر.

ولتحقيق الهدف الرئيسي للتحسين المستمر فإن المؤسسة تستعمل العديد من المفاهيم ونجد أهمها: بطاقة الأداء المتوازن، ومدخل إدارة الجودة الشاملة.

الفرع الأول: بطاقة الأداء المتوازن

توصلت أبحاث Kaplan and Norton عام 1992 إلى استحداث أدوات لتقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية تضم مؤشرات غير مالية (الجودة، آجال التسليم، رضا العملاء... الخ) وتم تجميعها في وثيقة واحدة أطلق عليها بطاقة الأداء المتوازن (BSC)*؛ فيعرفها كل من "روبرت كابلان" و "ديفيد نورتون" على أنها "نظام لقياس الأداء بشكل منظم يتم بواسطتها ترجمة الإستراتيجية إلى أهداف واضحة ومجموعة من المقاييس الملائمة لتقويم الأداء مع توفير معايير للأداء يتم ربطها بمجموعة من الأعمال والبرامج التي ينبغي القيام بها لتحقيق تلك الأهداف".¹

مما تقدم يمكن القول بأن بطاقة الأداء المتوازن عبارة عن أداة فعالة تترجم استراتيجية المؤسسة بالنظر إلى أربعة منظورات مهمة ألا وهي:²

❖ المنظور المالي؛

❖ منظور العملاء؛

❖ منظور التعلم والنمو؛

❖ منظور العمليات الداخلية.

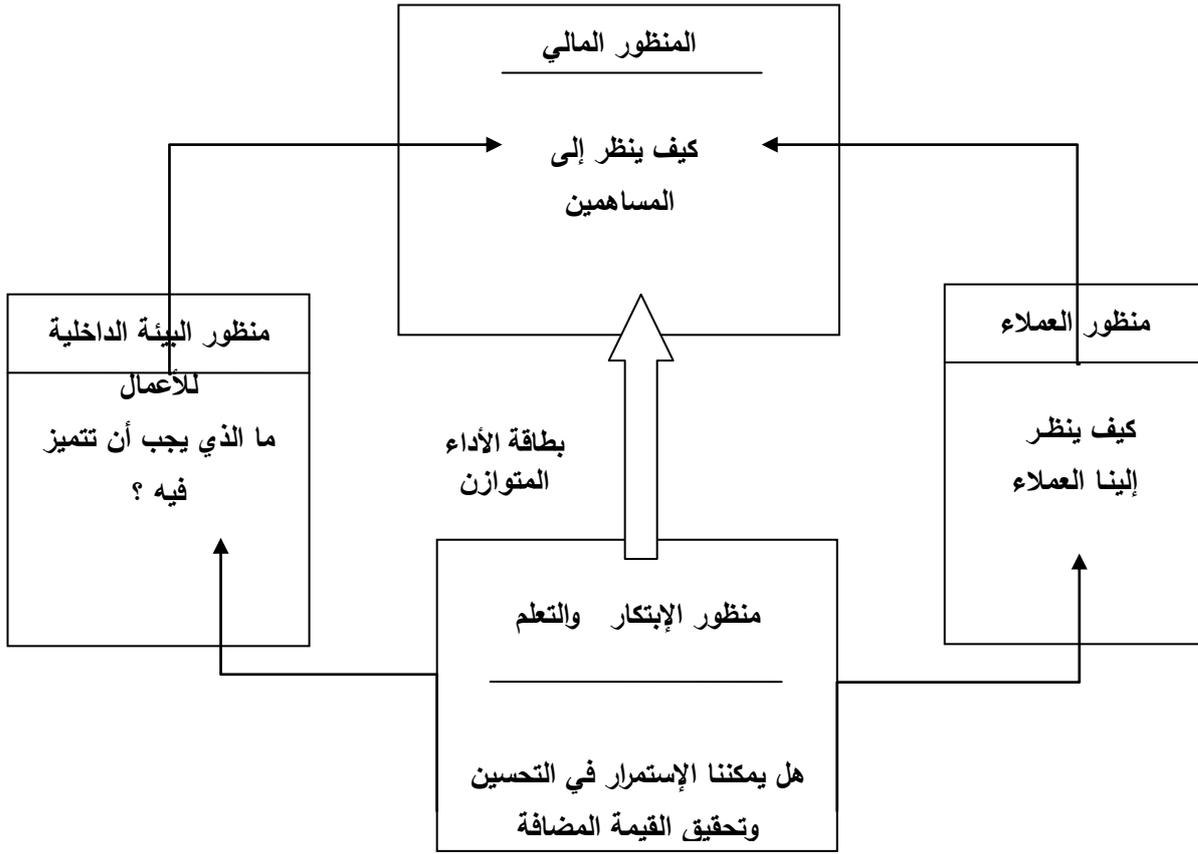
والشكل التالي يوضح المحاور الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن نموذج "كابلان و نورتون":

الشكل رقم (12) : نموذج مبسط لبطاقة الأداء المتوازن

* Balanced Score Card.

¹ أحمد يوسف دودين، درجة ممارسة بطاقة الأداء المتوازن بوصفها أداة التخطيط الإستراتيجي في الجامعات الأردنية الخاصة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، العدد الأول، 2012، الأردن، ص 138.

² عبد الرحمان توفيق، 6 سيجما ومصفوفة الأداء المتوازن لمن ينشد الأداء الأمثل، مركز الخبرات المهنية للإدارة، القاهرة، 2008، ص 34.



المصدر: كمال خليفة أبو زيد وعطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية الاسكندرية، 2004،

ص 47

يبين الشكل المحاور الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن بشكل مترابط ومتكامل لتحقيق الأهداف المنتظرة، والتي

تتمثل في:¹

أ- **المنظور المالي:** يستوجب هذا المنظور طرح التساؤل الآتي " كيف يجب أن نبدا لننجح ماليا أمام

المساهمين؟"، ويحتوي هذا المنظور على الأهداف المالية للمؤسسة (العائد على الإستثمارات، ربحية،

التدفقات النقدية... الخ)

ب- **منظور العملاء :** والسؤال الذي يطرح هنا " لتحقيق أهدافنا كيف تبدو صورتنا أمام العملاء؟" ويحتوي

على أهداف تتعلق بإرضاء العملاء (تحقيق رغباتهم، تتبع شكاويهم، تحسين الجودة....)

ج- **منظور العمليات الداخلية:** أما السؤال الموافق لهذا المنظور فهو " كيف يمكن أن نحقق التطور

باستخدام العمليات الداخلية؟"، هذا المنظور يهتم بجانب تطور المؤسسة من الداخل (استخدام

التكنولوجيا، جودة التصاميم... الخ)

¹ كمال خليفة أبو زيد وعطية عبد الحي مرعي، مرجع سابق، ص 47.

ح- منظور الابتكار والتعلم: وذلك يطرح التساؤل "هل يمكننا الإستمرار في التحسين وخلق القيمة؟" وبيّن هذا المنظور قدرة المؤسسة على تطوير منتجات جديدة أو ابتكار تكنولوجيا حديثة أو انتهاج سياسات متقدمة...الخ.

أولاً- خطوات بناء بطاقة الأداء المتوازن: يتطلب بناء بطاقة الأداء المتوازن اتباع الخطوات التالية:¹

- تحديد الأهداف الإستراتيجية من قبل المؤسسة الاقتصادية؛
- تحديد مقاييس الأداء لكل منظور من المنظورات الأربعة (السابقة الذكر) وعرضها أمام المسؤولين للدراسة؛
- وضع قيم مثالية مستهدفة لكل هذه المقاييس لكي تساعد في التقييم؛
- تقييم الأداء وفق هذه المقاييس ومن ثم تقويمه؛
- تقييم فعالية بطاقة الأداء المتوازن ومدى تناسقها مع الأهداف الإستراتيجية المسطرة، ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة للتحسينات والتعديلات المطلوبة.

ثانياً- مزايا تطبيق بطاقة الأداء المتوازن: إن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة الاقتصادية يوفر لها جملة من المزايا منها:²

- التنسيق بين مختلف فروع المؤسسة والتعاون في تحقيق الأهداف المسطرة؛
 - تحديد المسؤوليات بصورة واضحة مما يسهل التدخل في حالة الإنحرافات؛
 - القدرة على تحليل وتقييم العمليات والأنشطة في المؤسسة الاقتصادية؛
 - تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة بأكثر فعالية وكفاءة؛
 - توفر بطاقة الأداء المتوازن معلومات كافية للمسؤولين لاتخاذ القرارات المناسبة.
- مما سبق يمكن القول بأن بطاقة الأداء المتوازن تعد أداة استراتيجية للمؤسسة الاقتصادية؛ فهي تنتهي بتحقيق الأهداف والغايات المرجوة عن طريق الربط بين الخطط القصيرة الأجل والإستراتيجية العامة للمؤسسة.

ثالثاً- عيوب بطاقة الأداء المتوازن: لما كانت بطاقة الأداء المتوازن عبارة عن أداة فعالة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة الاقتصادية إلا أنه يواجه تطبيقها عدة مشكلات منها:

¹ أحمد يوسف دودين، مرجع سابق، ص 143.

² نفس المرجع، ص ص 143-144.

- نقص المعرفة عن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وبالتالي عدم وجود اطرار مؤهلة لتطبيقها مما يؤدي إلى مقاومة تطبيقها من طرف العمال؛
 - قد تكون تكاليف تطبيق بطاقة الأداء المتوازن مرتفعة بالمقارنة بالفائدة المنتظرة منها؛
 - كثرة المقاييس والمعلومات قد تحدث لبسا في فهم العاملين؛
 - صعوبة تحديد مقاييس تترجم السياسات والأهداف العامة للمؤسسة الاقتصادية.
- بالرغم من هذه الصعوبات والمشاكل يجب أن لا يشكل تطبيق بطاقة الأداء المتوازن عائق أمام المؤسسة الاقتصادية، نظرا إلى المزايا والمنافع الكبيرة التي تعود بها عليها.

الفرع الثاني: ادارة الجودة الشاملة

استجابة للتطورات الحاصلة في المحيط التنافسي وحتى تحافظ المؤسسة الاقتصادية على استمراريتها وتدعم تنافسيتها اتجهت نحو فلسفة جديدة لضمان الجودة وخفض التكاليف ألا وهي ادارة الجودة الشاملة "TQM"^{*}

أولاً- تعريف إدارة الجودة الشاملة: أضحى مفهوم الجودة من المفاهيم الحديثة التي تتناولها جل الدراسات وقضية أساسية بالنسبة لكثير من المؤسسات، وذلك نتيجة تغيير نظرة المؤسسة إلى أساليب المنافسة وإفتاعها بأن الجودة هو الأسلوب الوحيد الذي يضمن لها البقاء والإستمرارية، فقد عرفت المنظمة الدولية للتقييس "ISO" الجودة بأنها "الدرجة التي تشبع فيها الحاجات والتوقعات الظاهرية والضمنية من خلال جملة الخصائص الرئيسية المحددة مسبقاً"¹، فالجودة تعتبر ترجمة لمتطلبات الزبائن حيث تضم جودة المنتج، جودة الخدمة، جودة المسؤولية الإجتماعية، وجودة السعر وجودة تاريخ التسليم.²

أما إدارة الجودة الشاملة كمفهوم اداري حديث قد حظي باهتمام محوري من طرف المفكرين والباحثين في مجال الإدارة الحديثة، ف جاء في تعريفها من قبل معهد الجودة الأمريكي بأنها "نظام إداري استراتيجي متكامل يساعد على تحقيق حالة من الرضا لدى العميل، ويتضمن هذا النظام المديرين وأصحاب الأعمال ويستخدم طرقاً كمية لأحداث تطوير مستمر في عمليات المنظمة."³

فهي عبارة عن نظام اداري شامل يساعد على تحسين الربحية والإنتاجية، من خلال العمل على خلق بيئة تنظيمية تهدف إلى ارضاء العميل وتحقيق توقعاته، وذلك بالتوجه نحو إشراك العاملين بكافة مستوياتهم بأنشطة التحسين المستمر وبناءا عليه بأن نظام إدارة الجودة الشاملة يعتمد على المبادئ التالية:⁴

* Total quality management

¹ محمد عبد الوهاب العزاوي، ادارة الجودة الشاملة، دار اليازوري، عمان، 2005، ص 15.

² هدى السامراني، ادارة الجودة الشاملة في القطاعين الإنتاجي والخدمي، دار جرير، عمان، 2007، ص 27.

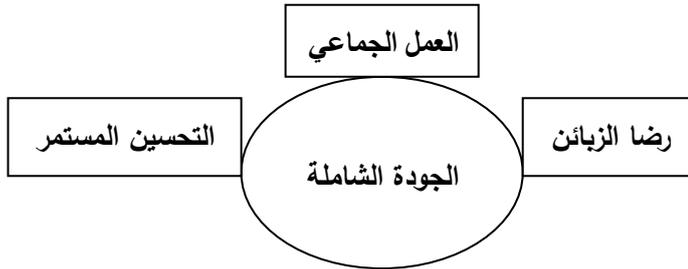
³ هدى السامراني، مرجع سابق، ص 33.

⁴ مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص 19.

- مساندة ودعم الإدارة العليا؛
- تحقيق التميز والنمو في الأداء التنظيمي في المؤسسة؛
- العمل على ارضاء العملاء وتحقيق تطلعاتهم؛
- اشراك جميع العمال في التحسين المستمر ودعم العمل الجماعي؛
- تقديم منتجات ذات جودة عالية؛
- اجراء تحسينات مستمرة على جميع أنشطة المؤسسة؛
- تدريب وتطوير أداء الأفراد لمواكبة احتياجات التطور؛
- القرارات المبنية على الحقائق.

إن ادارة الجودة الشاملة عبارة عن فلسفة متكاملة تعتبر رضا العملاء كهدف أساسي لها وتقوم على المسؤولية المتكاملة بين الإدارة والعملاء من خلال المشاركة في العمل وإجراء التحسينات المستمرة على جميع أنشطة المؤسسة الاقتصادية، ويمكن توضيح أبعاد إدارة الجودة الشاملة الثلاثية في الشكل التالي:

الشكل رقم (13) : أبعاد إدارة الجودة الشاملة



المصدر: إعداد الباحثة بالإعتماد على: مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2007، ص 15، ص 19

من الشكل يستدل بأن تكامل كل من العمل الجماعي ورضا الزبون والتحسين المستمر يشكل أبعاد ادارة الجودة الشاملة.

- ثانيا-مراحل تطبيق ادارة الجودة الشاملة: لكي يكون تطبيق ادارة الجودة الشاملة في المؤسسة الاقتصادية ذا الأثر الملموس لابد لها أن تتبع خطة منهجية أثناء تطبيقها بالمراحل التالية:
- المرحلة الأولى(التهيئة والإعداد):ومرحلة التحضير تطبيق إدارة الجودة الشاملة وتحديد مدى الحاجة إلى تطبيقه بالإضافة إلى تسطير الأهداف المتوخاة من تطبيقه وكذا الموارد المطلوبة لتطبيقه؛

- المرحلة الثانية (الدراسة والتخطيط): وفق ماتوصل إليه في المرحلة السابقة يتم التخطيط لعملية التطبيق ودراسة وتحديد آلية بدء التنفيذ؛
- المرحلة الثالثة (التقويم): وتعني تقويم واقع المؤسسة بما يتناسب مع تطبيق إدارة الجودة الشاملة؛
- المرحلة الرابعة (التنفيذ): وتتضمن خلق بيئة ثقافية ملائمة لفلسفة ادارة الجودة من خلال التعليم والتطوير للعاملين واستخدام المدخل العلمي في حل المشاكل وتحسين العمليات؛
- المرحلة الخامسة (تبادل الخبرات): ويقصد بها التغذية العكسية من المراحل السابقة وتحليل الإنحرافات وإتخاذ الإجراءات المناسبة لتصحيحها.

ثالثا: مزايا تطبيق ادارة الجودة الشاملة

- تجني المؤسسة الاقتصادية فوائد جمة جراء تطبيق فلسفة ادارة الجودة الشاملة يتمثل أهمها فيمايلي:¹
- تعزيز الموقع التنافسي للمؤسسة الاقتصادية من خلال تقديم منتجات ذات جودة عالية؛
 - تحسين العلاقة بين الإدارة والعمال والتحفيز بشكل أكبر على العمل الجماعي وروح الفريق؛
 - تحقيق رضا العميل وذلك عن طريق التعرف على احتياجاته ورغباته والعمل على تلبيتها؛
 - يمثل تطبيق فلسفة ادارة الجودة الشاملة سلسلة من الإيجابيات المتتالية التي تسمح للمؤسسة بتحقيق أهدافها المسطرة وهي تحقيق النمو وزيادة الأرباح، وزيادة الحصة السوقية والإستثمار الأمثل لمواردها؛
 - التركيز على التحسين المستمر للعملية الإنتاجية وجميع أنشطة المؤسسة؛
 - العمل على زيادة الكفاءة والفعالية أثناء العمل وتخفيض الأخطاء الخاصة بالعملية الإنتاجية.

رابعا: معوقات تطبيق ادارة الجودة الشاملة

- بالرغم من المزايا والفوائد التي تتجم عن فلسفة ادارة الجودة الشاملة إلا أن تطبيقها لا يخلو من بعض الصعوبات منها:²
- مقاومة التغيير يعتبر من المشاكل الرئيسية التي تواجه تطبيق إدارة الجودة الشاملة وذلك ناتج من الممارسات الخاطئة لبداية تطبيقه؛
 - ضعف الربط بين أهداف الجودة والعوائد المالية المنتظرة؛
 - عدم وجود كفاءات بشرية مؤهلة لتقوم بتطبيق نظام الجودة الشاملة؛
 - غياب نظام فعال للاتصالات بين مختلف المستويات والأنشطة؛

¹ محمد عبد الوهاب العزاوي، مرجع سابق ، ص ص 68- 69 .

² نفس المرجع، ص 69.

- عجز الإدارة عن توضيح التزاماتها بتطبيق فلسفة ادارة الجودة الشاملة؛
- تشكيل فرق عمل كثيرة دون توفير التأطير الملائم لضمان نجاحتها.

بناء على ما تقدم في هذا الفصل فإن المحاسبة الادارية تعتبر أحد فروع المحاسبة، والتي تهدف الى توفير المعلومة المحاسبية والمالية للإدارة من أجل المساعدة في ترشيد القرارات الاقتصادية، وقد تطور هذا النوع من المحاسبة؛ ففي بداية الأمر كان يحظى بأهمية قليلة ومع التطورات التكنولوجية والاقتصادية أصبحت تحظى بأهمية بالغة في عالم الأعمال، حيث تقوم المحاسبة الادارية باستخدام مجموعة كبيرة من الأدوات لضمان حسن التسيير والتقويم، ومن بين هذه الأدوات هناك أدوات تقليدية كالتحليل المالي، الموازنات التقديرية بحوث العمليات، محاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية، وهناك أدوات حديثة منها نظام التوقيت المنضبط، الإدارة على أساس الأنشطة، سلاسل القيمة والتكلفة المستهدفة، وهناك أدوات للتحسين المستمر كبطاقة الأداء المتوازن وإدارة الجودة الشاملة، هذه الأدوات تتكامل فيما بينها لتحقيق عدة مزايا للمؤسسة الاقتصادية كالميزة التنافسية وتحديد التكاليف، الجودة، النوعية، احترام الوقت... الخ.

الفصل الثاني :

الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

في ظل الرهانات المطروحة أمام المؤسسة الاقتصادية من انفتاح للأسواق وزيادة التزام التنافسي وبيعها الركيزة الأساسية في تفعيل الاقتصاد الوطني والدولي على حد سواء، ظهرت الحاجة الملحة إلى عملية تقييمها،

من أجل التأكد من كفاءة كل العوامل التي تهدف إلى دعم قدرتها في تحقيق الأرباح التي تمكنها من البقاء والنمو في السوق، لذا تعد عملية متابعة الوظيفة المالية في المؤسسات الاقتصادية أحد أهم المواضيع باعتبارها تعكس الصورة الحقيقية للأداء المالي، هذا الأخير الذي تبحث المؤسسة الاقتصادية في أنجع الطرق لتحسينه، ولعل من أهم هذه الطرق اعتماد مؤشرات التحسين التي ستكون محور بحث هذا الفصل.

لذلك فإن التطرق إلى الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية والمفاهيم الأساسية المرتبطة به يعد أساسيا للإحاطة بجميع جوانبه، وعلى هذا الأساس سيتم عرض هذا الفصل على ثلاثة مراحل مرحلة الأولى تتطوي على مفاهيم أساسية حول المؤسسة الاقتصادية، الوظيفة المالية والأداء بصفة عامة، ثم سيعرض في المرحلة الثانية إلى الأداء المالي بصفة خاصة وشرح ماهيته من أجل ضبط مدلوله، والمرحلة الثالثة والأخيرة ستخصص لدراسة تقييم الأداء المالي وقياسه باعتبارهما ذو أهمية بالغة في التحسين، بالإضافة إلى ذلك تحديد مؤشرات تحسين الأداء المالي التي تعكس العوامل الحاسمة لنجاح المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الأداء المالي

قبل التطرق إلى الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية لابد وأن يتم التعرض الى بعض المفاهيم الأساسية التي لها علاقة وطيدة به، ألا وهي المؤسسة الاقتصادية كمفهوم عام، والوظيفة المالية التي تعتبر بمثابة القاعدة الأساسية للأداء المالي وفي الأخير الأداء بمفهومه العام.

المطلب الأول: عموميات حول المؤسسة الاقتصادية

يبرز هذا المطلب نظرة حول المؤسسة الاقتصادية، مهتما بالجوانب المتعلقة بها من حيث ماهيتها وأشكالها، ووظائفها وأهدافها.

الفرع الأول: تعريف المؤسسة الاقتصادية وأشكالها

نظرا لكون المؤسسة تختلف وتتوسع حسب مجالها والهدف منها فقد تعذر وضع تعريف واحد شامل عن المؤسسة من طرف الاقتصاديين لذا توجد مجموعة من التعريفات التي تتعدد بسبب اختلاف الاتجاهات الاقتصادية للمفكرين بالإضافة إلى تشعب واتساع نشاط المؤسسات الاقتصادية مع مرور الزمن حيث أنها تشهد تطورا مستمرا في طرق تنظيمها وأشكالها القانونية منذ ظهورها¹، وفيما يلي أهم التعريفات التي جاءت لتحديد معنى المؤسسة الاقتصادية: "فهي تعد الوحدة التي تجمع فيها وتنسق العناصر البشرية والمادية للنشاط الاقتصادي"²، كما عرفت على أنها "منظمة اقتصادية واجتماعية مستقلة نوعا ما، تؤخذ فيها القرارات حول تركيب الوسائل البشرية، المالية والمادية والإعلامية بغية خلق قيمة مضافة حسب الأهداف في نطاق زمكاني"³ ونتيجة لذلك، اعتبرت المؤسسة كوحدة للإنتاج وتوزيع المداخل بهيكلية محددة ضمن قوانين وإجراءات خاصة كونها وحدة اقتصادية ذات أهداف ومخططات، وفي سياق الإنتاج وتقديم الخدمات قد عرفت على أنها "منشأة تلعب دورا أساسيا في النشاط الاقتصادي وذلك حسب طبيعة مهامها، من حيث تصنيع منتج أو تقديم خدمات أو تسويق سلع"⁴

الفرع الثاني: أهداف المؤسسة الاقتصادية ووظائفها

¹ ناصر دادي عدون، اقتصاد مؤسسة، ط2، دار المحمدية، الجزائر، 1998، ص30.

² نفس المرجع، ص10

³ عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص27

⁴ سعيد أوكيل، وظائف ونشاطات المؤسسات الصناعية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص1

إن للمؤسسة الاقتصادية مهام عديدة يسعى مؤسسوها لتنفيذها، استناداً إلى أهداف محددة منها:¹

1- أهداف اقتصادية: يعتمد استمرار المؤسسة على تحقيق مستوى أدنى من الربح يضمن لها إمكانية رفع رأس مالها وتوسيع نشاطها للصدور أمام المنافسة، فالربح هدف اقتصادي تسعى له المؤسسة لكونه من بين المعايير الأساسية لصحتها اقتصادياً؛

2- أهداف اجتماعية: هناك عدة أهداف اجتماعية للمؤسسة الاقتصادية كالتخطيط لجعل أجور العمال كافية لهم ولا تدفعهم إلى التهاون وتضعف من عزيمتهم، خاصة بتوفير التأمينات كالتأمين على الصحة وحوادث العمل والتقاعد، وتوفير إمكانيات مالية ومادية أكثر فأكثر للعمال مما يضمن تحسن مستوى معيشتهم، وانفتاحهم على العمل وزيادة الإنتاج أكثر والحفاظ على تماسكهم وتعاونهم؛

3- الأهداف الثقافية والتكنولوجية: تسعى المؤسسة إلى تدريب العاملين الناشئين وتأهيلهم ليكونوا عمالاً مختصين، لما له من تأثير في زيادة إنتاجية العمل وكونها عمل تثقيفي من المؤسسة تجاه عاملها خاصة مع التطور السريع الذي يطرأ على وسائل الإنتاج الذي يجعل المؤسسة مجبرة لإطلاع عاملها على هذه التطورات ومواكبتها، كذلك تسعى إلى الاعتماد على التكنولوجيا الحديثة والمتطورة في عمليات إنتاجها لمجابهة المنافسة والحصول على طاقة إنتاجية أكبر في وقت أقصر وجودة أحسن وهذا ما يجعل المؤسسة الاقتصادية تنشئ مصلحة أو إدارة خاصة بعملية البحث والتنمية والتطوير بجانب الطرق والوسائل الإنتاجية.

أما فيما يتعلق بوظائف المؤسسة، فإن للمؤسسة الاقتصادية عدة وظائف تقوم بها أهمها:²

أولاً- الوظيفة الإدارية: وتظهر هذه الوظيفة في انجاز المهام التالية:

1- التخطيط: وهي المهمة الأهم، لكونها الإطار الذي يتم بموجبه تنفيذ باقي الوظائف، فيتم هنا تحديد الأهداف وجمعها ووضع السياسات وتقرير الإستراتيجية الواجب إتباعها من طرف المؤسسة؛

2- التنظيم: ثاني أهم مهمة لما تحققه من استخدام أفضل للطاقات البشرية والمادية دون تحمل خسارة أو ضياع للوقت والجهد، لكون التنظيم يعمل على إقامة وموازنة العلاقات السليمة بين العمل المحدد والأشخاص القائمين، والتسهيلات المادية؛

3- القيادة: وهي المهمة التي تمكن من توطيد العلاقات بين العمال والمؤوسين وتمكن المدراء من التحكم في العمل ونشاط العمال، لان القيادة في الأصل هي مدى قدرة الفرد في التأثير على الشخص، أو المجموعة وتوجيههم وإرشادهم من أجل كسب تعاونهم وتحفيزهم على العمل بأعلى درجة من الكفاءة؛

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص ص 18، 19

جميل توفيق، إدارة أعمال، دار النهضة العربية، لبنان، 1978، ص 25 ²

- 4- الرقابة: أي الرقابة على تنفيذ ما خطط له وتم تنفيذه وقيادته، فقد عرفت بأنها التحقق ما إذا كان كل شيء يحدث وفق الخطة الموضوعية والتعليمات الصادرة، والمبادئ التي تم إعدادها.
- ثانياً-وظيفة التمويل: ويقصد بها إمداد المؤسسة بالبضائع والمواد الأولية والمنتجات الضرورية بالنوعية والكمية، والوقت المناسب وبأقل تكلفة ممكنة وتتم في الغالب في مرحلتين هما:
- 1- الشراء: تتم عملية الشراء بعد إجراء دراسة مسبقة لتحديد الكميات المطلوبة والوقت المسموح للحصول عليها حسب السوق وتكاليف الحصول عليها؛
 - 2- التخزين: وهي عملية المحافظة على المواد والمستلزمات ومن ثم توجيهها للبيع أو استعمالها في العملية الإنتاجية، وانطلاقاً من مخزونات المؤسسة يمكن تحديد نجاحها أو فشلها بأخذها كمقياس حيث أن المؤسسة ذات المخزون الكبير تعتبر في وضعية اقتصادية ومالية جيدة والعكس صحيح؛
- ثالثاً- وظيفة التسويق: يتم بهذه الوظيفة دراسة كل ما يتعلق بالمستهلك من احتياجات ورغبات يطمح إليها من أجل ضمان بيع السلع والمنتجات أو تقديم الخدمة لأكبر عدد ممكن من المستهلكين، بالإضافة إلى الحصول على زبائن دائمين بواسطة العديد من السبل أهمها:
- 1- البحوث التسويقية: يتم هنا البحث عن أماكن التوزيع المطلوبة وتحديد كيفية الوصول إليها، ودراسة حاجيات ومتطلبات المستهلك لتلبيتها؛
 - 2- الإشهار: وتعمل هنا المؤسسة على التعريف بمنتجاتها لدى السوق بالنسبة للسلع الجديدة والموجودة سابقاً وهذا للترويج لها وضمان أكبر عدد من العملاء الدائمين، ويكون الإشهار عبر وسائل الإعلام كالصحف والتلفزيون والانترنت وغيرها؛
 - 3- البيع (قنوات التوزيع): تهدف المؤسسة من خلال التسويق إلى بيع منتجاتها ولهذا فإنها تعمل على تحديد أماكن التوزيع لأن الباعة يشكلون أهم مصدر للحصول على المعلومات المطلوبة لدراسة السوق كما سهل على بعض التجار ترويج هذه المنتجات والسلع بفضل شهرتهم لدى العملاء؛
- رابعاً- الوظيفة المالية: وهي أساس حركة الأموال فهي تساعد على دراسة مواطن القوة والضعف لمبيعات المؤسسة ومصاريفها ومداخلها، وأهم مواردها، وسيتم التطرق إلى هذه الوظيفة بجزء من التفصيل في المطلب التالي؛
- خامساً- وظيفة الموارد البشرية: تدرس فاعلية ومهارة وتعاون العاملين في المؤسسة، وتعمل على تحفيزهم وتحديد الكفاءات فيهم؛

سادسا- وظيفة الإنتاج: يتم بهذه الوظيفة أخذ المدخلات (المواد) وتحويلها عن طريق عمليات الإنتاج إلى مخرجات (سلع وخدمات) توجه لإشباع حاجات ورغبات المستهلكين.

المطلب الثاني: الوظيفة المالية في المؤسسة الاقتصادية

يأتي دور الوظيفة المالية داخل المؤسسة الاقتصادية وهي وظيفة غاية في الأهمية كونها تمثل العصب الأساسي في المؤسسة حيث يعود إليها الدور الكبير في مواجهة التحديات والتصدي لأي مستجدات جراء تأثير المحيط الخارجي، ناهيك عن كونها الركيزة الأساسية لقياس الأداء المالي.

الفرع الأول: تعريف وأهمية الوظيفة المالية

الوظيفة المالية في تعريفها هي مجموعة المهام والعمليات التي تسعى في مجملها إلى البحث عن الأموال ومصادرها الممكنة وفي إطار محيط المؤسسة المالي، بعد تحديد الحاجات التي تريدها من الأموال من خلال برامج التمويل وخطط استثمارية وحاجاتها اليومية وعند تحديد الحاجات ودراسة الإمكانيات للحصول على الأموال، تأتي العملية الثالثة وهي اتخاذ القرار باختيار أحسن الحاجات ودراسة الإمكانيات التي تسمح لها بتحقيق خططها ونشاطها بشكل عادي والوصول إلى أهدافها في جوانب الإنتاج والتوزيع والنتائج أو الأرباح حسب الظروف المحيطة بها، وعلاقتها مع المتعاملين مع الأخذ بعين الاعتبار عامل الزمن ودوره في ذلك.

كذلك تعرف بأنها "الوظيفة التي تهتم بالحصول على الأموال اللازمة للمؤسسة وإدارة هذه الأموال"¹.

وأیضا هناك من يعرفها بأنها "وظيفة تختص باتخاذ القرارات في مجال الاستثمار وفي مجال التمويل كما تختص باتخاذ القرارات في مجال الاستثمار وفي مجال التمويل كما تختص بالتخطيط المالي والرقابة المالية"². وتظهر أهمية الوظيفة المالية بالنسبة للمؤسسة في تغطية احتياجاتها المالية، فالوظيفة المالية تسهر على اختيار المزيج المالي، من أموال خاصة، أو تمويل ذاتي وديون بمختلف استحقاقاتها، والذي يحقق لها أحسن مردود بتكاليف أقل مايمكن وتظهر أهميتها كذلك في عملية تنفيذ البرامج المالية، حيث تقوم الوظيفة المالية بمتابعتها، بعد تحديد وتوزيع مسؤولية استعمال الأموال، وتوجيهها والحرص على أن تتم العمليات المالية ضمن الخطوط المرسومة لها سابقا في الخطة العملية وفي البرنامج الذي يوزع فترات السنة في شكل موازنات لتغطية مختلف الحاجات من الأموال وفي نهاية كل فترة تتم مراقبة البرامج المنفذة للمقارنة بين ما نفذ مع ما كان مبرمجا ومخططا مسبقا.

¹ جميل أحمد توفيق وعلي شريف، الإدارة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1980، ص 18.

² منير إبراهيم هندي، الإدارة المالية - مدخل تحليلي معاصر، ط 2، المكتب العربي الحديث، مصر، 1991، ص 08.

وكخلاصة فإن مهمة الوظيفة المالية تنحصر في البحث عن الأموال بالكمية المناسبة وبالتكلفة الملائمة وفي الوقت المناسب وإنفاقها بالطريقة المثلى لتحقيق أغراض المؤسسة.

الفرع الثاني: أهداف الوظيفة المالية

ترتبط أهداف الوظيفة المالية بأهداف المؤسسة عامة فالنهايات التي تسعى إلى تحقيقها من خلال إستراتيجيتها العامة والتي تنفرع إلى استراتيجيات فرعية منها الإستراتيجية المالية.

ويعتبر تعظيم الثروة كهدف استراتيجي بالمقارنة بهدف تعظيم الربح، ذلك أن المساهم الرشيد يفضل تعظيم الثروة في الأجل الطويل بدلا من زيادة الأرباح في الأجل القصير وقد يكون تعظيم الربح جزءا من إستراتيجية تعظيم الثروة وقد يتم الجمع بينهما ولكن لا يحدث العكس.

كما تهدف القرارات المالية بصفة عامة إلى تعظيم القيمة الحالية لثروة الملاك في المشروع أي كان الشكل القانوني أي تعظيم القيمة البيعية لحصة الملاك أو صافي الثروة، ويمكن أن نذكر باختصار:¹

1- دراسة الحاجة المالية المرتبطة بنشاط المؤسسة طبقا لخطتها الإستراتيجية وذلك لتحديد الوسائل الحالية الضرورية لتغطية هذا النشاط والوقت المناسب للحصول عليها مع مراعاة مختلف الأنشطة التي سوف ينفق عنها وزمن تنفيذها؛

2- دراسة الإمكانيات المتوفرة أمام المؤسسة للحصول على الأموال المطلوبة بحيث تعمل على المقارنة بين الاختيارات الممكنة واقتراح أحسنها مردودية وأقلها تكلفة؛

3- اختيار أحسن طرق التمويل حيث تكون عادة في شكل مزيج بين مختلف المصادر وتحقيق أحسن مردودية مالية؛

4- تتم دراسة الإمكانيات المقترحة فيما يتعلق بوسائل الإنتاج الضرورية لذلك حيث عادة ما تقترح عدة مشاريع يتم المفاضلة بينها واقتراح أحسنها وفقا لعدة معايير مالية؛

5- يعتبر تسيير سيولة الخزينة المالية من أهم المهام المنوطة للوظيفة المالية، حيث تلتقي فيها مختلف العوامل والجوانب المتعلقة بها.

المطلب الثالث: الأداء في المؤسسة الاقتصادية

¹ Léon Assaraf et autres, La gestion financière, Edition d'organisation, 1998,p30

الأداء كمفهوم عام هو أحد المصطلحات التسييرية التي تلقى اهتماما كبيرا، وهذا ما قامت بتأكيدهِ الكثير من الدراسات والأبحاث على اعتباره يمثل الصورة الرئيسية لنشاط كل مسير.

الفرع الأول: تعريف الأداء

إن الأصل اللغوي لكلمة الأداء من اللغة اللاتينية مقابل لكلمة **PERFORMARE** التي تعني إعطاء الشكل لشيء ما، وبعدها إشتقت اللغة الإنجليزية منها لفظ **PERFORMANCE** وأعطتها معنى انجاز العمل كما يجب أن ينجز¹.

لطالما اقتصر مفهوم الأداء في كثير من الدراسات على المورد البشري فقط باعتباره المورد الأساسي وإهمال باقي الموارد والأنشطة حيث كان يعرف الأداء بأنه " قيام الفرد بالأنشطة والمهام المختلفة التي يتكون منها عمله"² لكن بالرغم من كون المورد البشري جزء لا يتجزأ من أهداف المؤسسة وبالرغم من أهميته إلا أنه لا يعتبر كافيا لوحده للحكم على نشاط المؤسسة.

أما في الوقت الراهن توسعت نظرة الباحثين للأداء ليشمل جميع الأنشطة، فأصبح ينظر لمفهوم الأداء بأنه "المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها"³، وعلى هذا الأساس فإن هذا المفهوم يعكس كلا من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها، أي أنه استظهار يربط بين أوجه النشاط وبين الأهداف التي تسعى هذه الأنشطة إلى تحقيقها داخل المنظمة.

كما يرى البعض بأن الأداء في ظل الإطار المؤسسي والتنظيمي "هو المخرجات ذات القيمة التي ينتجها النظام في شكل سلع وخدمات"⁴، ويمكن تحديد مفهوم الأداء بأنه عبارة عن محصلة تفاعل القدرة مع الرغبة مع البيئة:⁵

$$\text{الأداء} = (\text{القدرة}) \times (\text{الرغبة}) \times (\text{البيئة})$$

أما بعض الدراسات فقد أضفت على مفهوم الأداء البعد الاستراتيجي حيث يتجسد الأداء في قدرة المؤسسة على تنفيذ إستراتيجيتها وتمكنها من مواجهة القوة التنافسية.¹

¹ Abdellatif Khemakhem, **la dynamique du contrôle de gestion**, Dunod, 2 ed, Paris, 1976,P 310.

² احمد صقر عاشور، ادارة القوة العاملة، ط2، دار النهضة العربية، بيروت، 1979، ص50.

³ عبد المحسن توفيق محمد، تقييم الأداء، دار النهضة العربية- مطبعة الإخوة الأشقاء، القاهرة، 1998، ص3.

¹ عبد الباري ابراهيم درة، تكنولوجيا الاداء البشري في المنظمات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة، 2003، ص15.

⁵ مدحت أبو النصر، الاداء الاداري المتميز، المجموعة العربية للنشر، القاهرة، 2008، ص74.

أيضا يرى بعض الباحثين أن الأداء يعني "الفعالية والإنتاجية التي يبلغ بهما مركز المسؤولية الأهداف المسطرة، حيث أن الفعالية تحدد في أي مستوى تتحقق الأهداف المسطرة، أما الإنتاجية تقارن النتائج المتحصل عليها بالوسائل المستخدمة في ذلك"²، لكن ربط الأداء بالفعالية والإنتاجية بعيد كل البعد عن مفهومه الأصلي لأن الشق الأول (الفعالية) يدل على الهدف المنجز بالمقارنة مع الهدف المسطر، أما الشق الثاني (الإنتاجية) فهو يعبر عن العلاقة بين الإنتاج وعوامل الإنتاج المستخدمة لتحقيقه، فالإنتاجية إذن ليست بالعلاقة بين النتائج والموارد المستخدمة في تحقيقها، بل هي معيار ومؤشر يمكن من قياس أداء الوظيفة الإنتاجية.

ويعرفه بعض الباحثين على أنه "مستوى تحقيق الأهداف"³، هذا التعريف يحصر الأداء في نسبة إنجاز الأهداف أي أن الأداء هو الفعالية فقط، هذا صحيح لكنه جزئي، لأنه لا يمكن الحكم على المؤسسة بأنها تحقق أداء جيد بمجرد تحقيقها للأهداف المسطرة بدون مراعاة الاستغلال الرشيد للوسائل. ويحصر البعض الآخر الأداء على مستوى المؤسسة في أربعة أبعاد أساسية يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

الشكل رقم(14): تمثيل أبعاد الأداء الرباعية

¹ السعيد بريش ونعيمة يحيوي، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، أيام 22 23 نوفمبر 2011.

⁴ Abdellatif khemakhem, OPcit, p 311.

³ .P271 A. Burlaud ,J .Y Eglem , P Mykita, **dictionnaire de gestion**, Editions Foucher, Paris, 1995,



المصدر: Alain Marion, **le diagnostic d'entreprise méthode et processus** , Ed Economica, Paris, France,1999, p175

يستدل من الشكل أن الأداء بأبعاده الأربعة هو مفهوم شامل ينطوي على العديد من المفاهيم الجزئية التي لها علاقة مباشرة بنجاح وتطور واستمرارية المؤسسة الاقتصادية، والبعض الآخر يرى بأن الأداء الأمثل في المؤسسة الاقتصادية يرتبط ارتباطاً وثيقاً ومحكماً بالكفاءة والفعالية، ويربط أغلب الباحثون مصطلح الأداء بمدى بلوغ المؤسسة لأهدافها ومدى الرشادة في استخدام الموارد وهذا ما ينبثق ضمنه مفهومي الكفاءة والفعالية.*
ويعد الأداء مفهوماً جوهرياً وهاماً بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية، لذا فإن الاختلاف والتباين الموجود حول تعريفه ينبع من اختلاف المعايير والمقاييس التي تعتمد في دراسته، وعلى الرغم من هذا الاختلاف فإن أغلب

الباحثين يجمعون على أن الأداء هو ذلك النجاح الذي تحققه المؤسسة في تحقيق أهدافها المسطرة.¹

* سيتم التطرق إليهما بشيء من التفصيل في البحث الموالي.

¹ وائل محمد صبحي ادريس وظاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل، عمان، 2009، ص38.

مما سبق يتضح جليا الاهتمام الكبير الذي توليه الدراسات والأبحاث للأداء حيث وضع تعريف شامل له وهو درجة تحقيق الأهداف والمهام والخطط المسطرة بالاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة الاقتصادية، بمعنى أدق الأداء هو الكفاءة والفعالية معا.

الفرع الثاني: أنواع الأداء

إن تحديد أنواع الأداء لا بد له حتمية اختيار معايير التقسيم، التي تصنف اعتياديا ضمن أربعة أشكال هي: معيار الشمولية، معيار مصدر الأداء، المعيار الوظيفي ومعيار الطبيعة.

أولا- حسب معيار الشمولية: حسب هذا المعيار يقسم الأداء إلى كلي وجزئي كالتالي:¹

1- أداء كلي: يتجلى الأداء الكلي للمؤسسة في النتائج التي ساهمت بها جميع العناصر دون انفراد جزء أو عنصر لوحده في تحقيقها، فالأداء الكلي للمؤسسة يعني الحديث عن قدرة المؤسسة الإجمالية في تحقيق أهدافها الرئيسية كالاستمرارية والنمو وخلق القيمة...؛

2- أداء جزئي: على خلاف الأداء الكلي، فإن الأداء الجزئي هو قدرة الأنظمة الفرعية للمؤسسة على تحقيق أهدافها الفرعية وبالتالي المساهمة في تحقيق الأهداف الكلية، أي أن الأداء الكلي للمؤسسة الاقتصادية هو تفاعل وتكامل وتسلسل مجموع الأداءات الجزئية.

ثانيا- حسب معيار المصدر: يقسم أداء المؤسسة وفق هذا المعيار إلى نوعين، أداء ذاتي (داخلي) وأداء خارجي.

1- أداء ذاتي (أداء الوحدة): أي أنه ينتج بفضل ما بحوزة المؤسسة الاقتصادية من موارد ضرورية لنشاطها فهو ينتج أساسا من الموارد التالية:²

• الأداء البشري: وهو أداء أفراد المؤسسة الذين يمكن اعتبارهم مورد استراتيجي قادر على صنع القيمة وتحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تسيير مهاراتهم؛

• الأداء التقني : ويتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها ووسائلها التقنية بشكل فعال؛

• الأداء المالي : ويكمن في فعالية وكفاءة استخدام الوسائل المالية المتاحة*.

2- أداء خارجي(أداء ظاهري): وهو ذلك الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي

للمؤسسة ، فهذه الأخيرة لا تتسبب في إحداثها ولكن المحيط الخارجي هو الذي يولدها، وهذا النوع بصفة عامة

¹ عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الانسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة، 2001، ص89.

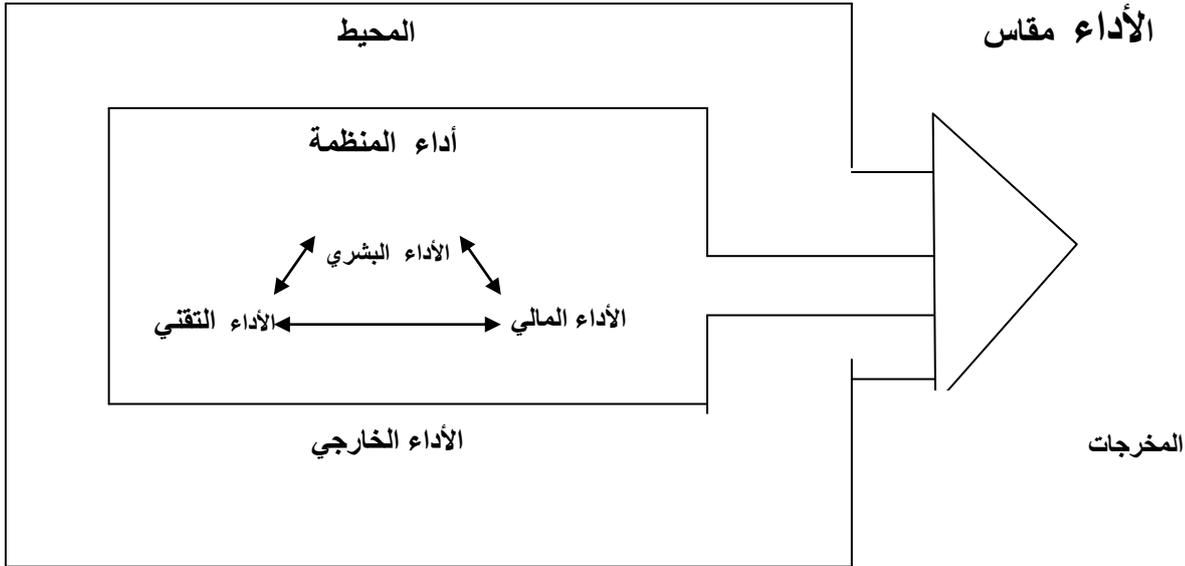
² Bernard Martory, *contrôle de gestion sociale*, librairie Vuibert, Paris, 1999, p.236.

* سيتم التطرق الى الأداء المالي بالتفصيل فيما يلي.

يظهر في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة كارتفاع رقم الأعمال نتيجة لارتفاع أسعار الصرف أو خروج أحد المنافسين....الخ.¹

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

شكل رقم(15): أنواع الأداء



المصدر: Bernard Martory, **contrôle de gestion sociale**, librairie Vuibert, Paris, 1999, p237

يتضح من الشكل أن المؤسسة الاقتصادية جزء لا يتجزأ من المحيط الخارجي، لذا لا بد لها أن تولي اهتمامها الكبير بالمتغيرات المتعلقة بالمحيط الخارجي، لأن المحيط الداخلي وإن كثرت متغيراته يمكن لها وأن تتحكم في تأثيراتها على عكس المحيط الخارجي الذي يصعب التحكم في تهديداته، وأفضل حل للمؤسسة هو أن تحاول التكيف والاستجابة للمتغيرات الخارجية بما يلائم أهدافها الأساسية.

ثالثاً- حسب المعيار الوظيفي: يقسم الأداء وفقاً لهذا المعيار حسب وظائف المؤسسة الاقتصادية التي يمكن حصرها: وظيفة المالية، وظيفة الإنتاج، وظيفة الموارد البشرية، وظيفة التسويق، وظيفة التمويل، وظيفة البحث والتطوير ووظيفة العلاقات العمومية:²

¹ Bernard Martory, Op.Cit, p236.

² George R Terry, Stéphan G Franclin, **les principes du management**, Ed economica, 8ed, paris, 1985, p 325.

- 1- أداء الوظيفة المالية: يتمثل هذا الأداء في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة؛
 - 2- أداء وظيفة الإنتاج: ويقصد به قدرة المؤسسة الاقتصادية على تحقيق المعدلات المطلوبة من الإنتاجية، وإنتاج منتجات بجودة عالية وبتكاليف منخفضة تسمح لها بالتنافس مع مثيلاتها وتخفيض نسبة تعطل الآلات والتأخر في تلبية الطلب؛
 - 3- أداء وظيفة الموارد البشرية: ويقصد بها الأثر الصافي لجهود الفرد التي تبدأ بالقدرات و إدراك الدور أو المهام، والذي بالتالي يشير إلى درجة تحقيق و إتمام المهام المكونة لوظيفة الفرد؛
 - 4- أداء وظيفة التموين: يتمثل أدائها في القدرة على توفير المواد الأولية بجودة عالية وفي الآجال المحددة وبشروط دفع مرضية والحصول على آجال تسديد الموردين تفوق الآجال الممنوحة للعملاء، وتحقيق استغلال جيد لأماكن التخزين؛
 - 5- أداء وظيفة البحث والتطوير: يتمثل أداء وظيفة البحث والتطوير بقدرتها على توفير الجو الملائم للاختراع والابتكار والتجديد، وتحقيق وتيرة التجديد مقارنة بالمنافسين، ومواكبة التطورات الحديثة؛
 - 6- أداء وظيفة التسويق: يتمثل في قدرة وظيفة التسويق على التحديد الجيد لمتطلبات العملاء وبالتالي محاولة تلبية وإرضاءه و أيضا معرفة الحصص السوقية للمؤسسة ومحاولة تميمتها وتعظيمها؛
 - 7- أداء وظيفة العلاقات العمومية: ان أداء وظيفة العلاقات العمومية يتجسد في قدرة المؤسسة على حسن تسيير علاقات المؤسسة الاقتصادية مع مختلف الأطراف الفاعلة معها وإرضائهم كالمساهمين، الموظفين، العملاء، الموردين وأخيرا الدولة.
- رابعا- حسب معيار الطبيعة: حسب هذا المعيار فان الأداء يقسم الى أداء اقتصادي، أداء اجتماعي، أداء سياسي، أداء تكنولوجي:¹

- 1- الأداء الاقتصادي: ويعبر عن الأهداف الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى تحقيقها ويتمثل في تعظيم نواتجها (الإنتاج، الربح، القيمة المضافة، رقم الأعمال، حصة السوق، المردودية...) وتدنية استخداماتها (رأس المال، العمل، المواد الأولية، التكنولوجيا... الخ)؛
- 2- الأداء الاجتماعي: إن الأهداف الاجتماعية التي ترسمها المؤسسة أثناء عملية التخطيط كانت قبل ذلك شروطا فرضها عليها العاملين أولا، وأفراد المحيط الخارجي ثانيا، والقدرة على تحقيق هذه الأهداف هو

¹ عبد المليك مزهودة، مرجع سابق، ص 89.

ما يصطلح عليه بالأداء الاجتماعي، ويعد الاداء الاجتماعي لأي مؤسسة هو أساس تحقيق المسؤولية الاجتماعية لها؛¹

3- الأداء التكنولوجي: يكون للمؤسسة أداءاً تكنولوجياً عندما تكون لها القدرة على تحقيق ما قامت بالتخطيط له من أهدافاً تكنولوجية كالسيطرة على مجال تكنولوجي معين و..... الخ؛

4- الأداء السياسي: ويتجسد في بلوغ المؤسسة أهدافها السياسية، ويمكن للمؤسسة أن تتحصل على مزايا من خلال تحقيق أهدافها السياسية التي تعتبر كوسائل لتحقيق أهدافها الأخرى، والأمثلة في هذا المجال عديدة والمثال التالي يوضح أهمية الأهداف السياسية لبعض المؤسسات كتمويل الحملات الانتخابية من أجل إيصال أشخاص معينين إلى الحكم لاستغلال امتيازاتهم فيما بعد لصالح المؤسسة.

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة في أداء المؤسسة الاقتصادية

إن أداء المؤسسة الاقتصادية باعتباره أحد المكونات الأساسية لنشاطها ليس بمعزل عن مختلف المتغيرات، بل يؤثر ويتأثر بها، حيث صنفت العوامل المؤثرة على أداء المؤسسة الاقتصادية إلى عوامل غير خاضعة لتحكم المؤسسة وعوامل أخرى خاضعة لتحكم المؤسسة:²

أولاً- العوامل الخاضعة لتحكم المؤسسة: تقابل العوامل الخاضعة لتحكم المؤسسة الاقتصادية العوامل الداخلة في محيطها، لكن يعد تحكم المؤسسة في هذه العوامل ليس تحكم مطلق، لترابط العوامل الداخلية فيما بينها، وتأثرها أيضاً بعوامل المحيط الخارجي، أي هذه العوامل تخضع نسبياً لتحكم المؤسسة. وحصراً هذه العوامل بدقة يعد من الأمور صعبة التحقيق، لكن يمكن تصنيفها حسب الجانب الذي تمسه إلى عوامل تقنية وأخرى بشرية.

1- العوامل التقنية: وتضم مختلف العوامل التي تتعلق بالجانب التقني في المؤسسة الاقتصادية كنوع التكنولوجيا المستخدمة، نوعية الآلات المستخدمة في العملية الإنتاجية، الموقع الجغرافي للمؤسسة، جودة المنتج وتناسبه مع ملحقاته وكل العوامل من هذا القبيل؛

2- العوامل البشرية: وهي كل العوامل المتعلقة بالموارد البشري كـمستوى التعليمي للأفراد، أنظمة الأجور والمكافآت والحوافز، التنظيمات العمالية..... الخ

¹ عمرو حامد، تقييم الأداء المؤسسي في الوحدات الحكومية، ورقة عمل مقدمة في الملتقى الدولي "تقييم الأداء المؤسسي في الوحدات الحكومية"، شرم الشيخ، مصر، جانفي 2007، ص 117.

² عبد المليك مزهودة، مرجع سابق، ص 90-94

ثانيا- عوامل غير خاضعة لتحكم المؤسسة:

تتجلى هذه العوامل في مجموعة المتغيرات والقيود التي لا تستطيع المؤسسة التحكم فيها، فهي بذلك تنتمي إلى المحيط الخارجي الذي هو مصدر للفرص التي تحاول المؤسسة استغلالها، وفي نفس الوقت يعتبر مصدر للمخاطر التي تفرض على المؤسسة العمل على التخفيف من حدتها، ويمكن تقسيم هذه العوامل حسب طبيعتها إلى عوامل اقتصادية، عوامل اجتماعية، عوامل تكنولوجية، عوامل سياسية وعوامل قانونية، وفي حقيقة الأمر هذا التقسيم يساعد على التوضيح لا أكثر لأن الفصل بين هذه العوامل على درجة عالية من التعقيد نظرا لتداخل العوامل فيما بينها.

1- العوامل الاقتصادية: تتمثل في مجموعة العوامل كالنظام الاقتصادي الذي تنشط فيه المؤسسة

الاقتصادية، الظروف الاقتصادي كالأزمات الاقتصادية وتدهور الأسعار، تذبذب أسعار الصرف وأسعار الفائدة ومعدلات التضخم، وارتفاع الطلب الخارجي وهيكل الأسواق والمنافسين... الخ؛

2- عوامل اجتماعية: وتشمل سلوك أفراد المجتمع الخارجي، وتتعلق بالعلاقات بين مختلف هيئات المجتمع

وبالتأثير الذي تمارسه تلك العناصر على المؤسسة الاقتصادية، ومن هذه العوامل كذلك نذكر النمو الديمغرافي، فئات العمر، النظام الثقافي والمعيشي السائد... الخ؛

3- عوامل تكنولوجية: نذكر منها مختلف التغيرات والتطورات التي تحدثها التكنولوجيا كإيجاد طرق جديدة

لتحويل الموارد إلى سلع وخدمات، براءات الاختراع والابتداعات التكنولوجية... الخ؛

4- عوامل سياسية وقانونية: تتجلى عموما في الاستقرار السياسي والأمني للدولة، نظام الحكم السائد،

العلاقات مع العالم الخارجي، القوانين، المراسيم، القرارات... الخ

مما تقدم يمكن القول بأن كل العوامل سابقة الذكر سواء المتحكم بها أو غير المتحكم بها قد تشكل فرصا،

فعلى المؤسسة الاقتصادية أن تبحث في سبل الاستفادة منها، وبالمقابل قد تشكل تهديدا لها وهنا لا بد لها من البحث في سبل التأقلم والتخفيف من حدة آثارها السلبية.

المبحث الثاني: الأداء المالي

يمثل الأداء المالي محورا أساسيا وفعالا لمعرفة نجاح أو فشل المؤسسة الاقتصادية في قراراتها وخططها، لأن الأداء المالي المستقبلي يتوقف على حسن تسيير الأداء المالي الحالي. ومن خلال هذا المبحث سنقوم بتسليط الضوء على مصطلح الأداء المالي انطلاقا من تحديد الإطار المفاهيمي له ومرورا بعرض العوامل المؤثرة به ووصولاً إلى مداخله.

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي

يشير الأداء المالي عادة إلى المفهوم الضيق لأداء الوظيفة المالية في المؤسسة الاقتصادية ويرتكز على قياس مدى انجاز الأهداف المالية المسطرة.

الفرع الأول: تعريف الأداء المالي وخصائصه

يعد الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية بمثابة المجال المحدد لنجاحها، فهو يستخدم كمنهج أساسي ليس في تحقيق الأهداف المالية للمؤسسة فقط بل يتعداها إلى الأهداف العامة والإستراتيجية¹، لذا تداولت تعريفه جل الدراسات والأبحاث في الآونة الأخيرة لما له من أهمية كبيرة، لذا من الضروري أن نقوم بسرد جملة من التعاريف لضبط مدلوله، ومن ثم نتبنى تعريف محدد يعتبر حجر الأساس في ما يلي من الدراسة:

هناك من يربط الأداء المالي بالأهداف فيعرفه بأنه "انعكاس لقدرة وقابلية المؤسسة على تحقيق الأهداف أو يعرفه بدلالة النتيجة بغض النظر عن الوسائل المستخدمة بأنه: النتيجة النهائية لنشاط المؤسسة"² وهذا التعريف يعد محدود جدا لأنه من الممكن أن تحقق المؤسسة الاقتصادية النتيجة المطلوبة ولكن في المقابل يكون هناك هدر كبير في الموارد وهذا ليس بعقلاني.

ويرى بعض المفكرين بأن الأداء المالي يتمثل "في تشخيص السلامة المالية للمؤسسة للوقوف على مدى قدرتها على خلق القيمة ومواجهة التحديات المستقبلية من خلال الاعتماد على الكشوفات المالية" (القوائم

¹ وائل محمد صبحي ادريس و طاهر محسن منصور الغالبي، مرجع سابق، ص 42، 43.

² ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة -مدخل تحليلي، دار الثقافة، عمان، 2009، ص 131.

تتمثل في: الميزانية، جدول حساب النتيجة، جدول سيولة الخزينة، جدول حركة رؤوس الأموال، ملحق الكشوفات المالية.

المالية)¹، مع الأخذ بعين الإعتبار للظروف الاقتصادية للقطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة وعلى هذا الأساس فإن تشخيص الأداء المالي يتم بمعاينة المردودية الاقتصادية للمؤسسة ومعدل نمو الأرباح.² ويرى البعض الآخر بان الأداء المالي يعبر عن "مدى قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستغلال الأمثل لمواردها المالية في الاستخدام القصير وطويل الأمد من أجل تشكيل ثروة".³ يتيح الأداء المالي المتفوق* للمؤسسة الموارد المالية اللازمة والملائمة لاستغلال الفرص الملائمة للاستثمار، كما يساعد على تلبية رغبات المستثمرين والمساهمين وتحقيق أهدافهم.⁴ وعلى الرغم من تعدد تعاريف مصطلح الأداء المالي نتيجة الاستخدام والتطبيق المستمر له إلا أنه يوجد قاسم مشترك يجمع بينهم ألا وهو مدى قدرة المؤسسة الاقتصادية في تحقيق أهدافها المالية المسطرة والاستخدام الأمثل للموارد.

مما سبق يمكن القول بأن الأداء المالي هو آلية تمكن من نجاح المؤسسة الاقتصادية في الإستخدام الأمثل للوسائل المالية المتاحة في المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة. وعليه فإن الأداء المالي يتسم ب:⁵

- الأداء المالي أداة تعطي صورة واضحة على الوضع المالي القائم في المؤسسة الاقتصادية؛
- الأداء المالي يحفز الإدارة لبذل المزيد من الجهد لتحقيق أداء مستقبلي أفضل من سابقته؛
- الأداء المالي أداة تدارك الانحرافات والمشاكل التي قد تواجه المؤسسة وتحديد مواطن القوة والضعف؛
- الأداء المالي وسيلة جذب المستثمرين للتوجه للاستثمار في المؤسسة؛
- الأداء المالي آلية أساسية وفعالة لتحقيق أهداف المؤسسة.

¹ Arnaud Thauvron, *Evaluation des entreprises (technique de gestion)*, ed economica, paris, 2005, pp23 24.

² ددان عبد الغني، قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد: 04، ص 41-42.

³ ددان عبد الغني وكماسي محمد الأمين، الأداء المالي من منظور المحكاة المالية، المؤتمر العلمي الدولي حول الاداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 9/8 مارس، 2005، ص 304.

* يقصد بها الجيد أو المتميز أو المثالي.

⁴ وائل محمد صبحي الدريس وطاهر محسن منصور الغالبي، مرجع سابق، ص 43.

⁵ محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار حامد، الاردن، 2010، ص 45.

الفرع الثاني: أهمية الأداء المالي

تتبع أهمية الأداء المالي في المؤسسة كونه يساهم مساهمة فعالة في تحقيق الأهداف الأساسية للمؤسسة الاقتصادية، وهذا ما يخدم متطلبات المسيرين والمساهمين في آن واحد، بتوفير المعلومات حول الوظيفة المالية التي من شأنها أن تعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية مما يساعد في تحديد مواطن القوة والضعف ويساعد في ترشيد القرارات المالية، وفي التنبؤ باستمرار للأداء المالي المستقبلي، وفي إجراء مقارنات سواء بين المؤسسة ومثيلاتها (المؤسسات في نفس القطاع) أو بين الوضعيات المالية لعدة سنوات لنفس المؤسسة¹.

ناهيك عن كون الأداء المالي يساهم في عملية متابعة نشاط المؤسسة من طرف الأعوان الخارجيين من عملاء، موردين، مستثمرين... الخ، مما يضفي الصورة الشفافة للوضعية المالية والتي تسمح بوضع الثقة في التعامل معها واتخاذ القرارات السليمة.

وبشكل عام يمكن توضيح أهمية الأداء المالي في إلقاء الضوء على ربحية، سيولة، التوازن المالي، اليسر المالي، إنتاجية ونمو المؤسسة، وكل هذه المقاييس تعد ضرورية وحاسمة لنجاح وديمومة المؤسسة الاقتصادية في محيط يتسم بالمنافسة.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء المالي

تصنف العوامل المؤثرة في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية إلى عوامل داخلية وأخرى خارجية تتعلق بالمحيط الاقتصادي الخارجي.

الفرع الأول: العوامل الداخلية

تتلخص أهم العوامل الداخلية المؤثرة في الأداء المالي في:²

- **الهيكل التنظيمي:** يؤثر الهيكل التنظيمي على الأداء المالي من خلال تقسيم المهام والمسؤوليات المتعلقة بالوظيفة المالية ومن ثم تحديد الأنشطة وتخصيص الموارد اللازمة لها، فضلا عن تأثير طبيعة الهيكل التنظيمي على اتخاذ القرارات المالية ومدى ملاءمتها للأهداف المالية المسطرة، ومدى تصحيحها لطبيعة الانحرافات الموجودة.

¹ ناظم حسن عبد السيد، مرجع سابق، ص 139.

² محمد محمود احمد الخطيب، أثر الاداء المالي على عوائد أسهم الشركات الصناعية المساهمة في بورصة عمان، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية ادارة المال والاعمال، عمان، 2007، ص 40.

- **المناخ التنظيمي:** ويقصد به مدى وضوح التنظيم في المؤسسة، وإدراك العاملين علاقة أهداف المؤسسة وعملياتها وأنشطتها بالأداء المالي حيث إذا كان المناخ التنظيمي مستقر فإنه منطقياً نضمن سلامة الأداء المالي بصورة ملحوظة وإيجابية كذلك جودة المعلومات المالية وسهولة سريانها بين مختلف الفروع والمصالح وهذا ما يضيفي الصورة الجيدة للنشاط المالي وبالتالي الأداء المالي.
- **التكنولوجيا:** يقصد بها تلك الأساليب والمهارات الحديثة التي تخدم الأهداف المرجوة، كتكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب، وتكنولوجيا التحسين المستمر... الخ، لذا وجب على المؤسسة الاقتصادية أن تولي اهتمامها الكبير بتكنولوجيا المستخدمة والتي يجب أن تتسجم مع الأهداف الرئيسية لها، وذلك عن طريق التكيف والاستيعاب لمستجداتها بهدف الموائمة بين التقنية والأداء المالي، مما يضعها أمام حتمية تطوير هذا الأخير بما يلاءم التكنولوجيا المستخدمة.
- **حجم المؤسسة:** قد يؤثر حجم المؤسسة وتصنيفها على الأداء المالي بشكل سلبي، فكل حجم المؤسسة يشكل عائقاً للأداء المالي، لأن في هذه الحالة تصبح الإدارة أكثر تعقيداً وتشابكاً، وقد يؤثر إيجاباً من ناحية أن كبر حجم المؤسسة يتطلب عدد كبير من المحللين الماليين مما يساهم في رفع جودة الأداء المالي لها وهذه الحالة هي الأكثر واقعية.

الفرع الثاني: العوامل الخارجية

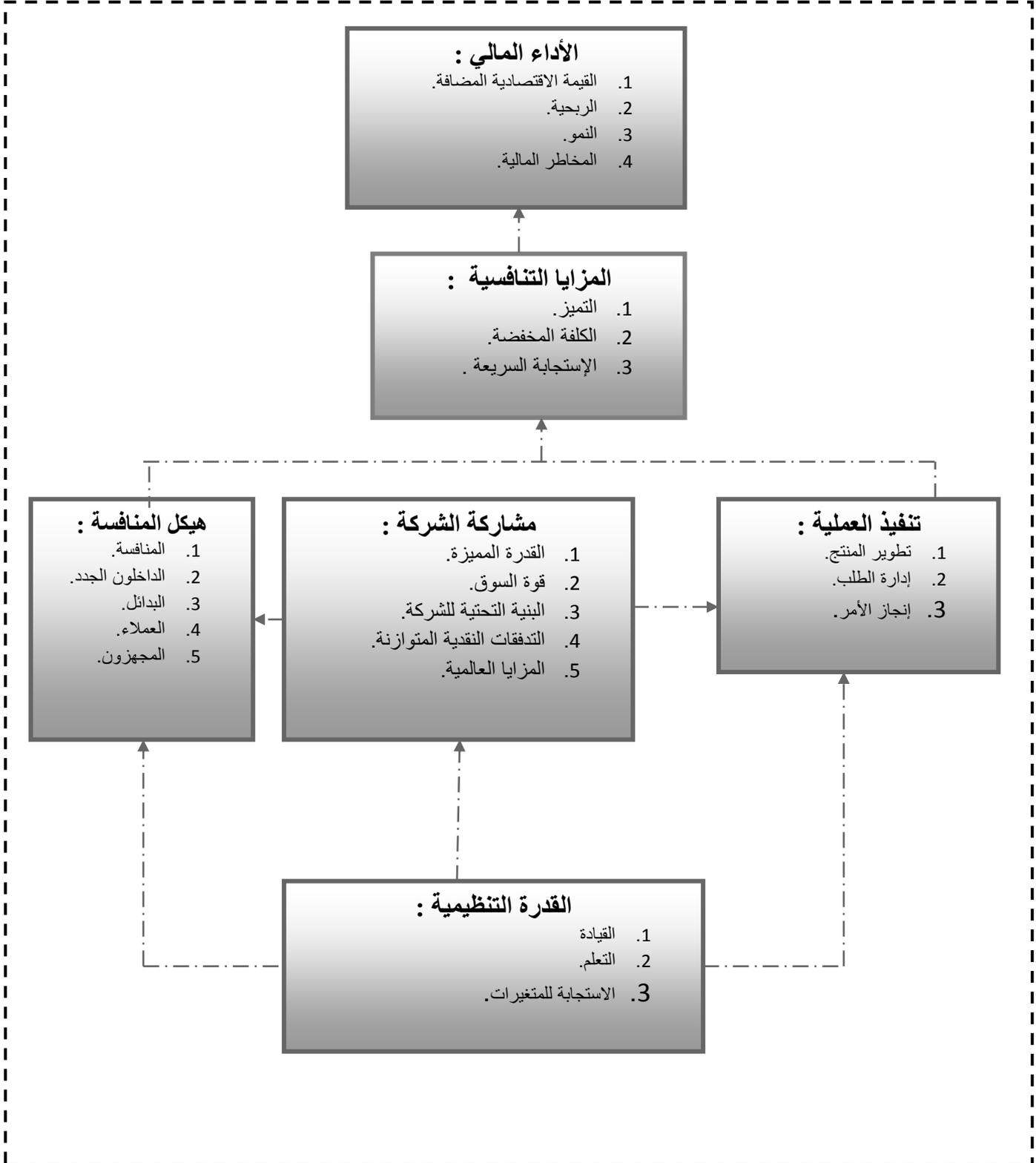
- يؤثر في الأداء المالي مجموعة من العوامل الخارجية أي التي تخرج عن نطاق تحكمه كالأوضاع الاقتصادية العامة والسياسات الاقتصادية... الخ، وعموماً تتمثل أهم العوامل الخارجية المؤثرة في الأداء المالي في:¹
- **السوق:** يوجد العديد من الأشكال التي يمكن أن تأخذها أسواق السلع الاقتصادية، حيث يعتمد ذلك على هيكل السوق والسلوك الذي تقوم المؤسسة بإتباعه من أجل تحقيق هدفها الأساسي وهو تعظيم الأرباح، ويؤثر السوق في الأداء المالي من ناحية قانوني العرض والطلب فإن تميز السوق بالانتعاش وكثرة الطلب فإن ذلك سيؤثر بإيجابية على الأداء المالي، أما في الحالة العكسية فنلاحظ تراجع في الأداء المالي.
 - **المنافسة:** تعتبر المنافسة سلاح ذو حدين بالنسبة للأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، فنراها قد تعتبر المحفز لتعزيه عندما تواجه المؤسسة تداعيات المنافسة فتحاول جاهدة لتحسين صورتها ووضعها المالي عن طريق أداءها المالي لتواكب هذه التداعيات، أما من جهة أخرى فإن لم تكن المؤسسة أهلاً لهذه التداعيات ولا تستطيع مواجهة المنافسة فإن وضعها المالي يتدهور وبالتالي الأداء المالي يسوء.

¹ ناظم حسن عبد السيد، مرجع سابق، ص ص 136-138.

استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

- الأوضاع الاقتصادية: إن الأوضاع الاقتصادية العامة قد تؤثر على الأداء المالي سواء بطريقة سلبية أو على العكس، فنجدها مثلا في الأزمات الاقتصادية، أو حالات التضخم تؤثر بالسلب على الأداء المالي، أما في حالة ارتفاع الطلب الكلي أو دعم الدولة لإنتاج ما قد يؤثر بإيجابية على الأداء المالي. ويمكن توضيح العوامل المؤثر في الأداء المالي سواء الداخلية منها أو الخارجية في الشكل التالي:

الشكل رقم (16): العوامل المؤثرة في الأداء المالي



المصدر: ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليلي، دار الثقافة، عمان، 2009، ص137

من الشكل يلاحظ أن الأداء المالي يحتل الصدارة أمام مجموع المتغيرات الأخرى للمؤسسة، حيث تساهم هذه الأخيرة فيما بينها في دعم وتعزيز الأداء المالي نحو التميز وبالتالي تحقيق الأهداف.

المطلب الثالث: مداخل الأداء المالي

إن جل الدراسات الحديثة ترى بأن الأداء المالي الأمثل في المؤسسة الاقتصادية يرتبط ارتباطا وثيقا ومحكما بالكفاءة والفعالية.

الفرع الأول: الكفاءة

ينظر للكفاءة بأنها: "إنجاز الأعمال بطريقة صحيحة"¹، وهي بذلك تشير إلى الطريقة الاقتصادية التي يتم بها إنجاز الأعمال والنشاطات واستغلال الموارد المتاحة، كما تعني "الحصول على أكبر كمية من المخرجات أي النتائج مقابل استخدام أقل كمية أو أقل تكلفة من الموارد والوسائل"²، أن الكفاءة تهتم بكمية الموارد المستخدمة لبلوغ الأهداف المحددة، أيضا تعرف بأنها "الاستفادة من الموارد"³.

يمثل مصطلح الكفاءة معيار للرشد الاقتصادي بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية وذلك عن طريق الاستعمال العقلاني لموارد المؤسسة سواء الملموسة (كالمواد الأولية) منها أو غير الملموسة (كساعات العمل)، فالمؤسسة التي تسعى للبقاء والاستمرارية لابد وان تضمن استمرارية تدفق مواردها لكي تحقق ما تسعى إليه، لأن البيئة الاقتصادية تتميز بندرة الموارد المتاحة.⁴

لذلك فمفهوم الكفاءة يربط بين المخرجات (النتائج) والمدخلات (الموارد)؛ فكلما كانت المخرجات أكبر من المدخلات تم الحكم على المؤسسة بأنها ذات كفاءة⁵.

مما تقدم يمكن القول بأن مفهوم الكفاءة يرتكز على مؤشرين أساسيين هما:⁶

- مدى توفر الموارد (الملموسة وغير الملموسة)؛
- سبل تحقيق الأهداف عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

ديف فرانسيس، القيم التنظيمية، ترجمة عبد الرحمن أحمد الهيجان، معهد الإدارة العامة للبحوث، الرياض 1995، ص 91.¹

Michel GARVAIS, *Contrôle de gestion*, ed Economica, Paris, 1994, P 14 .²

³ مدحت أبو صالح، مرجع سابق، ص76.

⁴ وائل محمد صبحي ادريس وظاهر محسن منصور الغالي، مرجع سابق، ص46.

⁵ Michel GARVAIS, OP CIT ,P14 .

⁶ وائل محمد صبحي ادريس وظاهر محسن منصور الغالي، مرجع سابق، ص47.

حيث يمكن حساب الكفاءة بالعلاقة التالية:¹

$$\text{الكفاءة} = (\text{قيمة المخرجات}) / (\text{تكلفة المدخلات})$$

الفرع الثاني: الفعالية

الفعالية بمفهوم عام تعني "فعل الأشياء الصحيحة"²، وتعرف على أنها "القدرة على بلوغ الأهداف المسطرة وذلك مهما كانت الإمكانيات المستخدمة"³، والبعض الآخر يعرفها بأنها "القدرة على تدنية مستويات استخدام الموارد دون المساس بالأهداف المسطرة التي تقاس بالعلاقة بين النتائج وعوامله أو النتائج والموارد المستخدمة"⁴، كل التعاريف السابقة تصب في بوتقة واحدة وتبين أن الفعالية هي مسألة تحقيق النتائج بصرف النظر عن الوسائل التي بذلت للوصول إليها، لذلك ينظر إلى الفعالية من زاوية الأهداف الموضوعية وليس الموارد المستخدمة، فإذا حققت المؤسسة الاقتصادية معدل الأرباح الذي سطرته كانت فعالة.

إن أهمية الفعالية تتجلى في كونها تتجاوز فكرة الربحية باعتبارها المؤشر الوحيد للأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، ويمكن قياسها مثلا بحصة المؤسسة في السوق التنافسية أو بمقدار مساهمتها في تحقيق الهدف المحدد لها، فالفعالية إذن تقيم بالنسبة إلى أهداف المؤسسة، إلى أي حد يتم تحقيق النتائج المقدره أو المرغوبة، أي تقييم الفعالية يتم بدلالة الفرق بين النتيجة المنجزة والهدف المحدد مسبقا.

حيث تحسب الفعالية بالعلاقة التالية:⁵

$$\text{الفعالية} = (\text{الانجاز المحقق}) / (\text{الانجاز المحدد})$$

¹ أحمد السيد مصطفى، المدير وتحديات العولمة، دار النهضة العربية، مصر، 2001، ص68.

² أحمد ماهر، الإدارة: المبادئ والمهارات، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2002، ص 23 .

³ عبد الرزاق بن حبيب، مرجع سابق، ص 26 .

⁴ عبد المليك مزهودة، مرجع سابق، ص87.

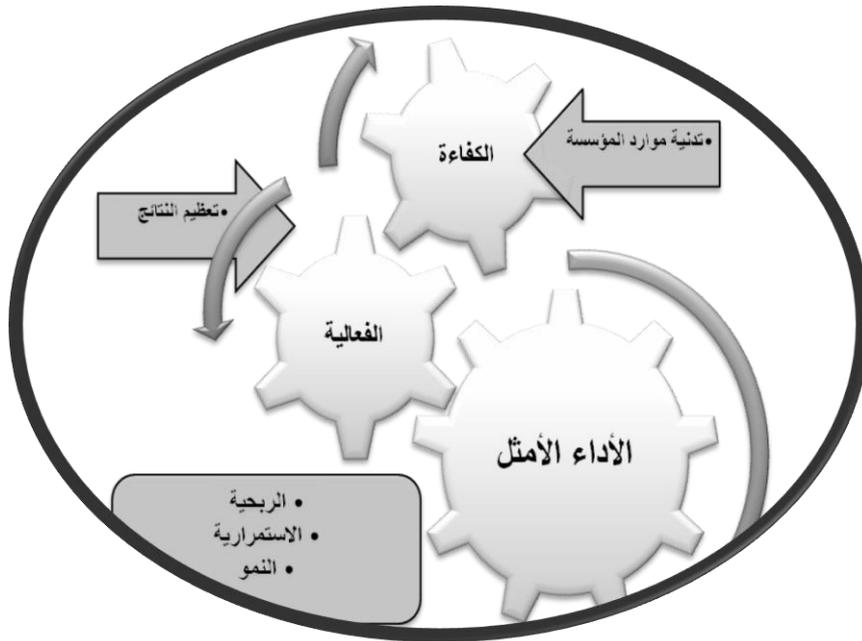
⁵ أحمد السيد مصطفى، مرجع سابق، ص68.

الفرع الثالث: العلاقة بين أبعاد الأداء المالي

يعتبر الأداء المالي المزيج بين مفهومي الكفاءة والفعالية، لان مفهوم الأداء المالي يترجم في الفعالية (تحقيق الأهداف المالية المسطرة) والكفاءة (عقلانية استخدام الموارد)، أي هناك ارتباط وثيق بين الكفاءة والفعالية، لكن هذا لا يعني أنهما مترادفان، أن الفعالية تتأثر أكثر بعلاقة المؤسسة بالمحيط الخارجي وقدراتها على التكيف واستغلال الفرص وتجنب التهديدات لتحقيق النمو والاستمرارية، على عكس الكفاءة فتعتمد أكثر على مدى استغلال المؤسسة للموارد المتاحة بعقلانية، وبما أن الأداء ينطوي على البعدين (الكفاءة والفعالية) فإنه يتعلق بمتغيرات المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة، وهو ما يجعله يمثل الصورة الشاملة لنجاعة المؤسسة.

والشكل التالي يوضح أبعاد الأداء المالي:

الشكل رقم (17): أبعاد الأداء المالي



المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على: عبد المالك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية (مفهوم وتقييم)، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، نوفمبر 2001، جامعة محمد خيضر بسكرة.

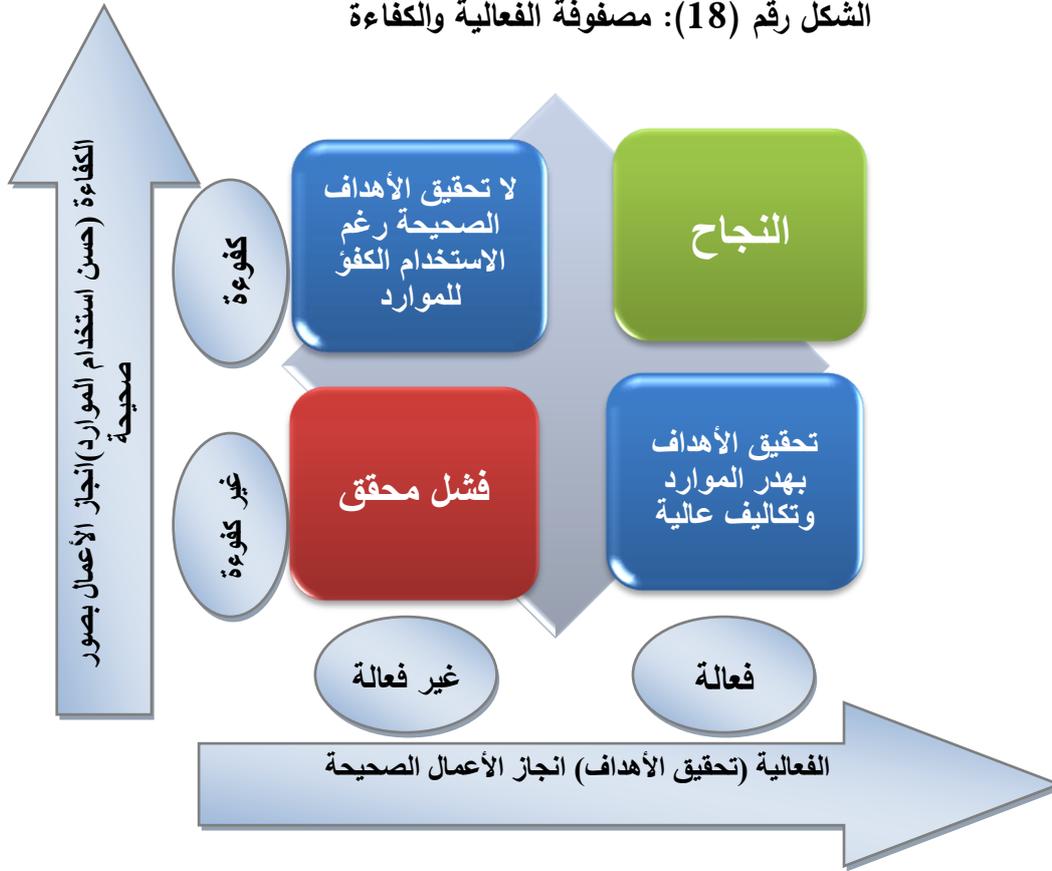
من خلال الشكل يمكن القول أن علاقة الكفاءة بالوسائل تتمثل في مدى استخدام وسائل أقل لتحقيق نفس المستوى من النتائج، والفعالية تتعلق بالقرارات المتخذة وهل أعطت النتائج المطلوبة وفق الأهداف المسطرة، إذن فالأداء المالي الأمثل يعني تحقيق الأهداف المسطرة بأقل قدر من الموارد في العمل أي الفعالية والكفاءة معا، لذلك فهو يترجم المدخلين في آن واحد:

- الفعالية في بلوغ الأهداف المالية للمؤسسة الاقتصادية؛

- الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة.

أي أن المدخلين متكاملين، ولا يتحقق أحدهما دون تحقيق الآخر، فالمؤسسة تسعى دائما إلى البحث في سبل الموافقة والموائمة بينهما، ويمكن توضيح آلية التوافق بين البعدين من خلال المصفوفة الموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (18): مصفوفة الفعالية والكفاءة



المصدر: وائل محمد صبحي ادريس و طاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل، عمان،

2009، ص 49.

يتضح جليا من الشكل المصفوفي بأنه حتى يتسنى للمؤسسة الاقتصادية الاستمرارية والنمو فلا بد لها تحقيق عنصرَي الكفاءة والفعالية في آن واحد، من أجل تحقيق الأهداف الصحيحة بالصورة الصحيحة، أما المؤسسة التي تكون غير كفوءة وغير فعالة فمصيرها الفشل المحقق ذلك لأنها حققت الأهداف الخاطئة بالطريقة الخاطئة، بينما المؤسسة الفعالة وغير كفوءة فتستطيع تحقيق أهدافها الصحيحة مما يسمح لها بالبقاء في الأجل القصير،

لكن لا يمكنها الاستمرارية لأنها تحقق هذه الأهداف بطريقة خاطئة، نفس الشيء عندما تكون المؤسسة كفاءة وغير فعالة فإنها لن تحقق الأهداف المسطرة رغم أنها تستخدم الموارد بكفاءة وبالتالي فإنها تصبح مهددة بالفشل.

المبحث الثالث: قياس وتقييم الأداء المالي

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

المطلب الأول: قياس الأداء المالي

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

الفرع الأول: تعريف قياس الأداء المالي

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

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

¹ وائل محمد صبحي ادريس وظاهر محسن منصور الغالي، مرجع سابق، ص 68.

من المسلم أن تسبق عملية قياس الأداء عملية تقييمه، فقياس الأداء هو عبارة عن "تحديد كمية أو طاقة عنصر معين مما يستبعد من استعمال التخمين والطرق الأخرى التي قد تكون غير دقيقة ولا تفي بالمطلوب"¹، كذلك تعرف عملية قياس الأداء بأنها "عملية تحديد القيم الرقمية للأشياء أو للأحداث وفقا لقواعد معينة والتي يجب أن تكون متوافقة مع خصائص الأشياء أو الأحداث موضوع القياس."² وأيضاً يعرف "بأنه عملية اكتشاف وتحسين تلك الأنشطة التي تؤثر على ربحية المنظمة، وذلك من خلال مجموعة من المؤشرات ترتبط بأداء المنظمة في الماضي والمستقبل بهدف تقييم مدى تحقيق المنظمة لأهدافها المحددة في الوقت الحاضر"³، حيث أن عملية قياس الأداء المالي "لا يمكن ان تكون فعالة إلا إذا ارتبطت بالنتائج وكيفية الحصول عليها"⁴، فقياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية لا يمكن أن يتم إلا من خلال عدة مؤشرات ومقاييس رئيسية سواء مالية كانت أو غير مالية تعتبر بمثابة عوامل مؤثرة على الجزء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وقد تكون هذه المؤشرات مستوحاة من الهيكل المبين في الشكل التالي:

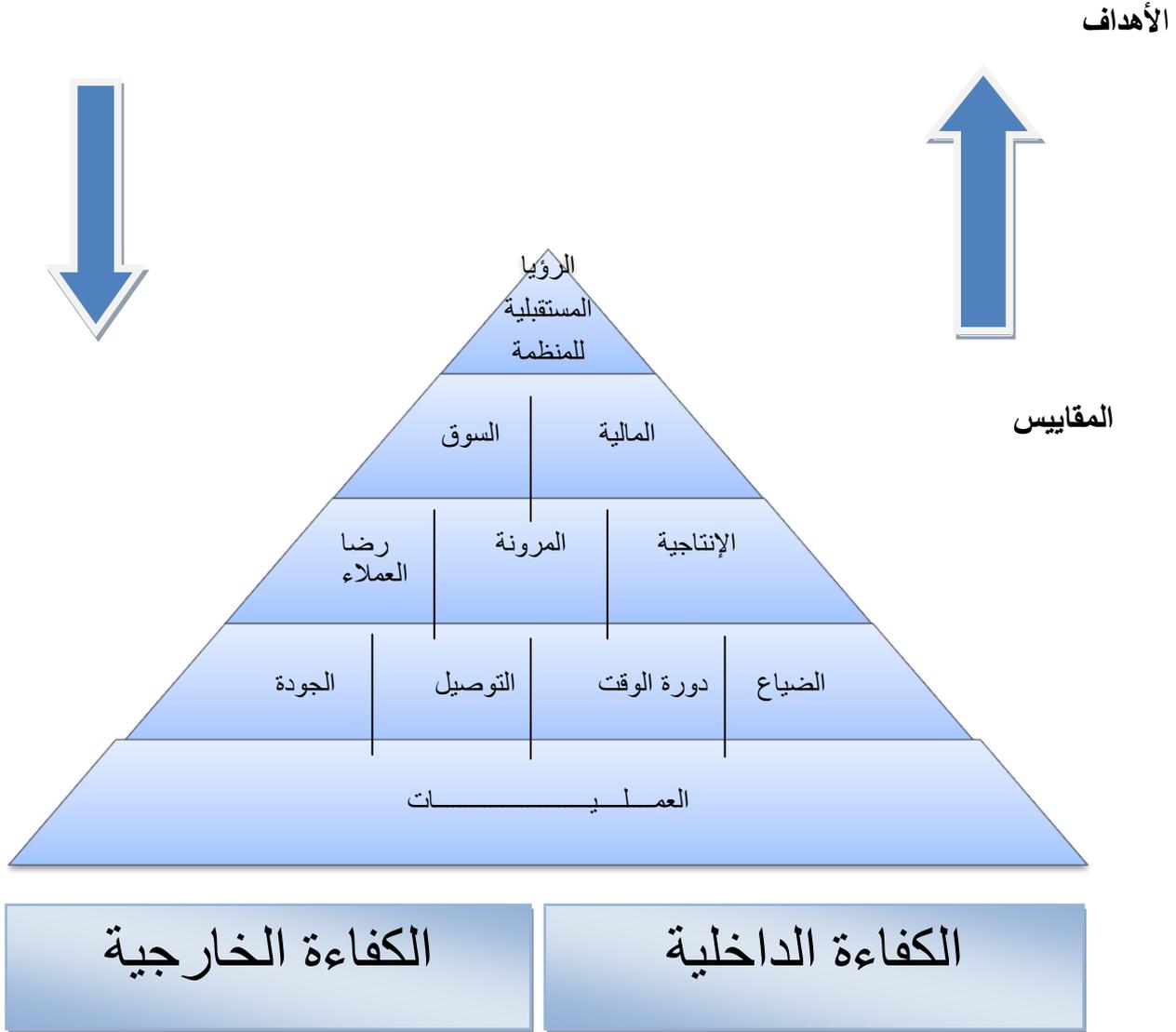
¹ George R Terry, Stéphan G Franclin, OPCIT, p 49

² مدحت أبو النصر، مرجع سابق، ص 150.

³ عبد الرحيم محمد، قياس الأداء: النشأة والتطور التاريخي والأهمية، ورقة عمل مقدمة في ندوة قياس الاداء في المنظمات الحكومية- مدخل قائمة قياس الانجاز المتوازنة"، القاهرة، فيفري 2007، ص 193.

⁴ Alain Mrion, OPCIT, p 174.

الشكل رقم (19): هيكل قياس الأداء المالي



المصدر: وائل محمد صبحي ادريس وطاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل، عمان، 2009، ص68.

يمثل موضوع قياس الأداء المالي أهمية بالغة للتقييم الجيد له، من خلال البحث في المقاييس والمؤشرات الملائمة للتوازن الفعال الذي يعكس العوامل الحاسمة لنجاح المؤسسة الاقتصادية.

الفرع الثاني: مزايا وعيوب قياس الأداء المالي

تشكل عملية قياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية خطوة ذات فائدة كبيرة لها لأنها:¹

¹ مدحت أبو النصر، مرجع سابق، ص151.

- تساهم في إضفاء خاصية المصدقية في عرض الوضعية المالية للمؤسسة؛
 - تعنى بتوفير قدر كاف من البيانات والمعلومات ذات الموضوعية الكبيرة؛
 - ترتبط بالأهداف المسطرة للمؤسسة الاقتصادية؛
 - تقوم على مؤشرات ومقاييس مالية التي من شأنها أن تعكس نجاح المؤسسة في بيئة تنافسية؛
 - تساعد في تحديد ما إذا كانت تحقق متطلبات العملاء أم لا وبالتالي البحث في سبل إرضاءهم.
- وعلى الرغم من الأهمية الكبيرة التي تكتسبها عملية قياس الأداء المالي إلا أن هناك من الباحثين من شكك في إيجابيتها من خلال:¹
- إن نتائج عملية قياس الأداء المالي خاصة وإن كانت سلبية من شأنها أن تحدث خلا واضطرابا وهبوطا في الروح المعنوية للعمال والمسيرين على حد سواء، وفي المقابل لما تكون إيجابية قد تولد شعورا بالرضا وهذا من شأنه قد يحد من العزيمة في البحث عن سبل التطوير؛
 - غالبا ما تتسم النتائج المنتظرة من عملية قياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية بالذاتية خاصة أثناء اختيار المقاييس المستعملة، وأيضا عندما تكون هذه المقاييس نوعية وليست كمية؛
 - في حالة وجود نتائج سلبية بعد القيام بعملية القياس فإنه من الصعب في الكثير من الأحيان إثبات السبب وتفسير النتيجة؛
 - قد يكون الدافع الأساسي وراء عملية القياس هو الدافع السياسي أكثر من كونه دافع تقييمي؛
 - قصور المؤشرات والمقاييس المستخدمة في قياس الأداء المالي على الآجال القصيرة.

الفرع الثالث: أهداف قياس الأداء المالي

إن الغرض الأساسي من قياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية هو توفير المدخلات الدقيقة لعملية التقييم، وبالتالي المساهمة في اتخاذ القرارات المناسبة بما يخدم الأهداف المسطرة، ويندرج ضمن هذا الهدف الأساسي جملة من الأهداف الجزئية التي تصب في مجملها نحوه، حيث يتمثل أهمها في:²

¹ نفس المرجع، ص 151.

² وائل محمد صبحي ادريس وظاهر محسن منصور الغالي، مرجع سابق، ص ص 70-72.

- إن الهدف من عملية قياس الأداء المالي المساهمة بشكل فعال في صياغة التقارير المتعلقة بإجراءات العمل والبرامج، من خلال تبيان مختلف الإيجابيات التي لابد وان يركز عليها، وكذا الانحرافات التي لابد واتخاذ الإجراءات الملائمة لتصحيحها؛
- تركيز الاهتمام على ما هو واجب انجازه من توفير الموارد والطاقات، بالإضافة إلى كونه يشكل تغذية عكسية فيما يتعلق بالمسار نحو الأهداف، فهو بذلك يبرز مختلف الفجوات بين النتائج والأهداف مما يسهل عملية تعديلها، وهذا من شأنه أن يساهم بشكل كبير في تحقيق الأهداف المرجوة؛
- يؤدي قياس الأداء المالي بطبيعة الحال إلى تحسينات ملحوظة على مختلف المستويات من إنتاج وخدمات و تسويق و... الخ؛
- تحسين الاتصالات الداخلية والخارجية للمؤسسة، من خلال جمع المعلومات المالية لمختلف المصالح ومعالجتها؛
- الحصول على تبريرات لمختلف التكاليف؛
- التحسين في الأداء المالي، فمن خلال معرفة المؤسسة لواقع أداءها المالي بعد القيام بعملية قياسه، فإنه من السهل عليها أن تقوم بالتحسينات الممكنة للأداء المالي المستقبلي.

المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي

تعد عملية تقييم الأداء المالي من أهم العمليات التي تساعد المؤسسة الاقتصادية في التعرف على كفاءة وفعالية أدائها المالي والكشف عن الانحرافات الموجودة فيه وتصحيحها، مما يساهم بشكل ملحوظ في عملية تحسينه وبالتالي يضمن لها البقاء والنمو، لذا سنحاول في هذا المطلب أن نتناول تقييم الأداء المالي وكل حيثياته للوقوف على أثره على المؤسسة الاقتصادية.

الفرع الأول: تعريف تقييم الأداء المالي

في بادئ الأمر لابد لنا من الفصل بين مصطلحي التقييم والتقييم، فالأول يعني تصحيح المسارات وتعديلها، والثاني هو المصطلح الذي سنعتمد عليه في هذه الدراسة والذي سنقوم بتعريفه فيما يلي.

توجد عدة تعاريف لتقييم الأداء المالي تكاد تكون متشابهة فيما بينها، سنحاول عرض بعض منها لضبط مفهوم الدراسة:

يعرف تقييم الأداء بصفة عامة بأنه "عبارة عن تقديم حكماً ذو قيمة على إدارة مختلف موارد المؤسسة، أو بصيغة أخرى يتمثل تقييم الأداء في قياس نتائج المنظمة في ضوء معايير محددة سلفاً"¹، يمكن القول بأن عملية القياس تعتبر بمثابة القاعدة الأساسية لعملية التقييم، وهذا الأخير الذي يعتبر بمثابة وظيفة أساسية ولازمة في المؤسسة الاقتصادية "لقياس ماتم تنفيذه ومستوى أداء ما تم تنفيذه بالفعل"². وهو عبارة عن جوهر العملية الرقابية تعمل على قياس نتائج المؤسسة باستخدام مجموعة من مؤشرات الكفاءة والفعالية ومقارنتها بما هو مسطر سلفاً في العملية التخطيطية وبالتالي إصدار الأحكام التي تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة. ويقصد أيضاً بتقييم الأداء "تحديد قيمة أو مدى أو درجة النجاح أو الجودة في الانجاز من خلال مقارنة ما تحقق بالفعل مع المعايير أو المستويات المحدد مسبقاً"³، هذا التعريف يضيف جودة الانجاز باعتبارها أساسية في الحكم على الأداء.

أما تقييم الأداء المالي للمؤسسة فهو عبارة عن "تقديم حكماً ذو قيمة حول تسيير الموارد المالية في المؤسسة، أي هو قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفاً لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية، وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة"⁴، هذا التعريف يشمل الأداء المالي ببعديه الكفاءة والفعالية. ويقصد به "مدى تحقيق القدرة الإيرادية والكسبية في المؤسسة، حيث أن الأولى تعني قدرة المؤسسة على توليد إيرادات سواء من أنشطتها الجارية أو الرأسمالية أو الاستثنائية، بينما تعني الثانية قدرة المؤسسة على تحقيق فائض من أنشطتها من أجل مكافئة عوامل الإنتاج وفقاً للنظرية الحديثة، والبعض يعرفه بمدى تمتع وتحقيق المؤسسة لهامش أمان يزيل عنها العسر المالي"⁵.

ويعبر تقييم الأداء المالي عن تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت إليه من نتائج نهاية فترة مالية معينة عادة تكون سنة، بحثاً عن العوامل المؤثرة في النتائج وتشخيص ما تبين من انحرافات أثناء التنفيذ وتحديد المسؤوليات وتفادي أسبابها في المستقبل.

¹ السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ، الرياض، 2000، ص 38

² محمد محمود يوسف، البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2005، ص 79.

³ حاتم قابيل، المدير العربي والإدارة الاستراتيجية، ورقة عمل مقدمة في ملتقى دولي "التخطيط الاستراتيجي وتحسين جودة الأداء المؤسسي (أدوار القيادات الإدارية)"، طنجة، المملكة المغربية، سبتمبر 2008، ص 97.

⁴ السعيد فرحات جمعة، مرجع سابق، ص 39.

⁵ دادن عبد الغني، قياس و تقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق، ص 34.

يستلزم الأمر أن يؤدي تقييم الأداء المالي إلى تحقيق نتائج ايجابية من ناحية تحسين الأداء ورفع الكفاية عند تحقيق الأهداف المرسومة، وذلك لأن الهدف المنتظر من تقييم الأداء المالي ليس الكشف عن أوجه الخلل والانحرافات وإنما أيضا يساهم في تحليل أسبابها بقصد الوصول لوسائل لعلاجها.

في الأخير يمكن طرح تعريف شامل لتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية بأنه عملية إدارية يتم من خلالها قياس نتائج الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية على ضوء المعايير الموضوعية سلفا بغرض تحديد الانحرافات عن تلك المعايير واتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها، وذلك باستخدام مجموعة من المقاييس والمؤشرات المالية. وعملية تقييم الأداء الناجحة لا بد أن تتسم بالخصائص التالية:¹

- أن تشمل جميع الوحدات الاقتصادية وأنشطتها؛
- أن تكون جميع المؤشرات والمقاييس المستخدمة أثناء عملية التقييم واضحة بالنسبة للمقيم؛
- أن تتميز بالسرعة الموافقة للأداء المقيم الذي يتسم بالحركية؛
- التكامل مع العملية الإدارية والإستراتيجية؛
- الاستمرارية في التقييم على الأجل الطويل بصفة دورية ومنتظمة.

أما الركائز التي يجب أن تتوفر في عملية التقييم فتتمثل في:²

- التحديد الدقيق للأهداف الرئيسية والأهداف الجزئية؛
- الاختيار السليم للمقاييس والمؤشرات المستعملة ولا بد أن تركز على أهداف المؤسسة المحددة سلفا؛
- تدريب المقيمين تدريباً كافياً على هذه المقاييس والمؤشرات؛
- توفير المعلومات والبيانات اللازمة لقياس الأداء المالي؛
- التغذية العكسية في الوقت المناسب.

الفرع الثاني: أهمية تقييم الأداء المالي

حظيت عملية تقييم الأداء المالي بأهمية بالغة في مختلف الدراسات والأبحاث، لأنه يلامس الوترين الحساسين في المؤسسة، فهو من جهة يساهم في التأكد من كفاءة استخدام الموارد المتاحة، ومن جهة أخرى يساهم في

¹ محمد الصغير قريشي، عمليات المصادر الخارجية كمدخل لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 22 و23 نوفمبر 2011، ص 111.

² محمد الصغير قريشي، مرجع سابق، ص 112.

- التحقق من تنفيذ الأهداف المسطرة، ناهيك عن ذلك فهو يتناول مختلف الأنشطة في المؤسسة والتأكد من سيرها، يستمد تقييم الأداء المالي أهميته من الفوائد التي يوفرها للمؤسسة الاقتصادية والمتمثلة في:¹
- يوفر للإدارة مختلف المعلومات المالية التي من شأنها أن تساعد في اتخاذ القرارات المناسبة، سواء كانت قرارات استثمارية أو تطويرية أو متعلقة بتغيير السياسات؛
 - المساهمة الفعالة في التسيير الجيد للمؤسسة الاقتصادية من خلال تعزيز تحسين القيمة والمساهمة في تلبية التكاليف؛
 - يعتبر من أهم الركائز لتسطير السياسات العامة سواء بالنسبة للمؤسسة أو بالنسبة للهيئات القائمة عليها؛
 - توصيل أهداف المؤسسة إلى جميع الأنشطة والمستويات؛
 - تنفيذ في التقييم الشامل طويل الأجل بالاعتماد على التقييم قصير المدى الذي ساهم في رسم السياسات والاستراتيجيات؛
 - تعزيز الاتصالات بين مختلف المستويات والمصالح وتسهيل التنسيق فيما بينها.

الفرع الثالث: خطوات تقييم الأداء المالي

إن تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية يعد وسيلة ضرورية لتحسينه، من خلال مختلف المعلومات التي يقوم بتوفيرها حول تحليل الأداء والانحرافات المنبثقة منه وكيفية تصحيحها وتجنبها مستقبلاً، وحتى يتسنى للمؤسسة الاستفادة من فوائده لابد لها وأن تقوم بعملية تقييم الأداء المالي وفق منهجية محددة لتضمن فعاليته، وعلى العموم فإنه يوجد اتفاق ملحوظ بين الكثير من الأبحاث حول خطوات التقييم كما يلي:²

أولاً- تحديد معايير الأداء: ويقصد بتحديد معايير الأداء تحديد أداء معياري (مقدر) يمثل الهدف المرجو تحقيقه، حيث يمكن من المقارنة بالأداء الفعلي وتحديد الانحرافات الموجودة، هذه الخطوة تعد بمثابة الحجر الأساس في عملية تقييم الأداء المالي، فغيابها يجعل من عملية التقييم لا معنى لها؛

ثانياً- قياس الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات: بعد تحديد معايير الأداء المتوقع، تأتي هذه الخطوة والتي تتجلى في الحصول على مختلف المعلومات المالية من الكشوف المالية والتقارير السنوية المتعلقة بالأداء المالي

¹ نفس المرجع، ص 122.

² راجع: محمد الصغير قرشي، مرجع سابق، ص 112-114.

محمد محمود احمد الخطيب، مرجع سابق، ص 51، 52.

مدحت أبو النصر، مرجع سابق، ص 138.

للمؤسسة، ثم قياس الأداء المالي الفعلي من خلالها وفق مؤشرات ومقاييس محددة سلفاً، ومن ثم مقارنة الأداء المالي الفعلي بالأداء المعياري وتحديد مختلف الانحرافات والفروقات إن وجدت؛

ثالثاً- تقييم الأداء وتحليل الانحرافات: يقصد بتقييم الأداء إجراء عملية تحليل دقيق له، وعليه يتم بهذه الخطوة تحليل دقيق لمخرجات القياس والبحث في مسببات الانحرافات هل كان سببها قصور من طرف العمال، الموردین أو قصور في القياس وقد يكون قصور في تحديد الأداء المعياري الذي يكون غير واقعي ... الخ، وتحديد درجة الانحراف (انحراف خطير أو انحراف سطحي أو... الخ)؛

رابعاً- تصحيح الانحرافات: في الأخير تأتي هذه الخطوة على ضوء ماتم في الخطوات السابقة، هنا يتم وضع التوصيات والاقتراحات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات، وبالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لأهداف المؤسسة وخططها من أجل القضاء على هذه الفروقات، وهنا يتجلى الدور الكبير والفعال لعملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية في تحقيق الأهداف المرسومة لها.

الفرع الرابع: الأداء الجيد

إن الأداء الجيد أصبح ضرورة لا غنى عنها، فهو يمثل الشرط الأساسي لتأمين استمرارية المؤسسة الاقتصادية في بيئة تشهد تزامم تنافسي، فالأداء الجيد هو عبارة عن توليفة تربط بين الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة والفعالية في تحقيق النتائج والأهداف المرسومة، وللوصول إلى مثل هذا المستوى من الأداء لابد وتوفر مجموعة من المقومات نذكر أهمها في:¹

أولاً- الإدارة الإستراتيجية: أي قيام المؤسسة ببناء استراتيجيات وذلك عن طريق تحديد التوجهات والخطط طويلة المدى، وتحقيق الأداء المطلوب من خلال التصميم الجيد لكيفيات تنفيذ هذه الاستراتيجيات والتقييم المستمر؛

ثانياً- الشفافية: ويقصد بها سهولة الوصول إلى المعلومات المالية، والتعرف على آليات اتخاذ القرارات المالية، وهذا لإضفاء الثقة في الأداء المالي وتقييمه؛

ثالثاً- إقرار مبدأ المساءلة الفعالة: أي تحديد مسؤوليات وصلاحيات كل موظف مما يتيح فعالية استخدام المساءلة كآلية للتقييم، كما تقوم بتسهيل معرفة مسببات الانحرافات ومواطن الضعف ومن ثم محاسبة المسؤولين عليها، واتخاذ الإجراءات الضرورية لمعالجتها؛

¹ مريم شكري محمود نديم، تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013، ص33.

رابعاً- تطوير النظم المحاسبية: يؤدي وجود نظام محاسبي محكم ومتطور بطبيعة الحال إلى توفير قاعدة بيانات من معلومات مالية وغيرها سليمة وجيدة من شأنها أن تحدث فرقا جوهريا في عملية تقييم الأداء المالي، من خلال تسهيل عملية التدقيق والرقابة والحكم على كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية في تحقيق الأهداف؛ خامساً- التكامل المحقق بين مختلف أجزاء المؤسسة¹: وهذا عن طريق العمل بدون التناقض فيما بينها، كدمج الحاجات الفردية مع الأهداف العامة للمؤسسة، فالتكامل والترابط بين المتغيرات التنظيمية في المؤسسة من شأنه أن يعزز الأداء المالي.

المطلب الثالث: مؤشرات تحسين الأداء المالي

يعتبر الاعتماد على المؤشرات من أنجع الأساليب المستعملة في عملية قياس الأداء المالي، ويتم ذلك إما من خلال قياس أدائها خلال فترة معينة، ومقارنته بين مؤشرات المؤسسات المنافسة، أو من خلال مقارنة الأداء المالي للمؤسسة ووضعها المالي في فترات زمنية متعاقبة بهدف تحديد وتقييم اتجاهات العامة فيها، وتعددت المؤشرات نظرا لكثرة الاستعمال واتساع دائرة التقييم في المؤسسة إلا أنه مهما كان اختيار مؤشرات الأداء المالي، لا بد لها وأن تعبر عن الأهداف المرسومة للمؤسسة، وقد تتغير هذه المؤشرات مع تغير أهداف العامة للمؤسسة، ويجب أن تكون عاملا أساسيا يعكس نجاح المؤسسة.

الفرع الأول: تعريف المؤشر

المؤشر هو عبارة عن علاقة يمكن الاستفادة منها في تقييم أنشطة المؤسسة، بحيث يكون لكل مؤشر معدل خاص به لكي لا يكون مبهما، كما يجب أن يتضمن مدى يكون ضمنه الأداء الفعلي² فيعرف المؤشر بأنه "عبارة عن معلومة كمية تقيس فعالية وكفاءة كل أو جزءا من عملية أو نظام بالنسبة لمعيار أو مخطط أو هدف محدد، مقبول في اطار استراتيجية المؤسسة"³

ويعرف بأنه: "شخص أو شيء ما يقوم بتوفير المعلومات، ويعتبر كذلك أداة للقياس تقدم ملاحظات قيمة"⁴، مما سبق نجد بأن المؤشر هو أداة لقياس الأداء، يكون عادة في شكل رقمي ليسمح للمؤسسة بمقارنة أداؤها الفعلي بأدائها المعياري.

¹ بومعزة حليلة، التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء داخل المؤسسة العمومية الاقتصادية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، فرع التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 59.

² مريم شكري محمود نديم، مرجع سابق، ص 34.

³ السعيد بريش ونعيمة يحيوي، مرجع سابق، ص 299.

⁴ Robert le DUFF et autres , **Encyclopédie de la gestion et du management**. Editions Dalloz, Paris, 1999, P47.

المؤشر بصفة عامة هو عبارة عن بيان كمي ورقمي يسمح بمتابعة التوقعات إما أن تكون في شكل خطة أو هدف أو معيار، وعلى العموم فإن مؤشرات الأداء المالي هي عبارة عن كميات مترجمة من علاقات بين النتائج المحققة (الفعالية) والوسائل المستعملة (الكفاءة)، وتستخدم كأدوات لمعرفة مستوى تحقيق الأهداف المالية في المؤسسة الاقتصادية لمعالجة مواطن الضعف والقصور إن وجدت، فضلا عن ذلك أن هذه المؤشرات تستمد مدخلاتها من المعلومات المالية في المؤسسة الاقتصادية، لا بد للمؤشر السليم والدقيق أن يبنى على أساس جودة المعلومة المالية المستعملة في الحكم على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، بالإضافة إلى أنه من الأفضل اختيار عدد محدود من المؤشرات ليقوم على أساسه الأداء المالي للمؤسسة ويكون قادرا على استيعاب كافة جوانب الأداء.

والمؤشر الجيد هو الذي يمكن من عملية قياس الأداء بصورة فعالة ويجب أن يتوفر على:¹

- **معنوية المؤشر:** ويقصد بها أن لا يكون مبهما بل يجب أن تعكس المعلومة التي يقدمها الأداء أو النتيجة التي نرغب في قياسها، وذلك بشكل دقيق وعلمي؛
 - **الوضوح:** وضوح المؤشر يعني سهولة فهمه من طرف الجميع، فالشخص الذي يستعمل المؤشر يعرف ماذا يعنيه بالضبط وما لا يعنيه؛
 - **سرعة الحصول على المؤشر:** هذا ليضمن للمؤسسة القيام بالتصحيحات اللازمة وفي الوقت المناسب؛
 - **الشمولية:** تعني أن المؤشرات تغطي كافة العمليات وأنشطة المؤسسة، ومن المستحسن اعتماد المؤسسة على بعض المؤشرات الشاملة التي تسمح بتقديم صورة إجمالية عن نشاط المؤسسة.
- إن مؤشرات الأداء المالي الفاعلة تساعد المؤسسة الاقتصادية على صنع القرارات الملائمة واتخاذ الإجراءات التصحيحية السليمة من خلال:²

- التحقق من مستوى جودة أعمالها؛
- التأكد من المضي قدما نحو تحقيق الأهداف المرجوة؛
- معرفة مستوى رضا العملاء؛
- التحقق من مدى السير الحسن للعمليات وفق ما هو متوقع؛

¹ السعيد بريش ونعيمة يحيوي، مرجع سابق، ص 300.

² وائل محمد صبحي الدريس وظاهر محسن منصور الغالبي، مرجع سابق، ص 69.

- معرفة إمكانية إجراء التحسينات ومطها من العمليات.

الفرع الثاني: أنواع المؤشرات

- تختلف أنواع المؤشرات من مؤسسة إلى أخرى، وذلك بحسب المتغيرات المستعملة، هناك العديد من أنواع المؤشرات تختلف حسب زاوية النظر أو المعيار المعتمد في التقسيم، وسنحاول تقديم مجموعة منها فيما يلي:¹⁸⁵
- **المؤشرات الشخصية والمؤشرات الموضوعية:** المؤشرات الشخصية هي التي يكون مردها تصورات وتقييمات الأفراد الذين لهم علاقة مع المؤسسة، أما المؤشرات الموضوعية هي التي تؤدي إلى نفس النتيجة مهما كان المقيم، أي أنها لا يمكن أن تولد تناقضات في كل مرة تجرى عملية التقييم؛
 - **المؤشرات النوعية والمؤشرات الكمية:** المؤشرات النوعية هي مؤشرات يصعب قياسها في أغلب الحالات مثل رضا العملاء، الجودة، الميزة التنافسية... الخ، أما المؤشرات الكمية فتسهل عملية قياسها كالمردودية والقيمة المضافة... الخ؛
 - **المؤشرات الشاملة والمؤشرات الجزئية:** المؤشرات الشاملة تقدم نظرة كلية عن أداء المؤسسة (النظام الكلي) أما المؤشرات الجزئية فتسمح بقياس كفاءة وفعالية الأنظمة الجزئية؛
 - **المؤشرات المالية والمؤشرات الغير مالية:** المؤشرات المالية هي تلك المؤشرات التي تعتمد في حسابها على المعلومة المحاسبية والمالية في المؤسسة مثل العائد على الأصول، السيولة، التوازن المالي... الخ، أما المؤشرات الغير مالية فتظهر بوجهين وجه داخلي يتجه نحو العمليات الأساسية كإرضاء العميل، الجودة... الخ، أما الوجه الثاني فيرتبط بالمحيط وتطورات الطلب والمنافسة؛
 - **مؤشرات الكفاءة ومؤشرات الفعالية:** مؤشرات الكفاءة هي المؤشرات التي تسمح من التأكد على الاستخدام الأمثل للموارد البشرية والمادية المتاحة، أما مؤشرات الفعالية فتعبر عن درجة تحقيق الأهداف التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى الوصول إليها.
- بالإضافة إلى التقسيمات السابقة يوجد عدة تقسيمات أخرى يتمثل أهمها فيما يلي:
- **مؤشرات الإنتاجية:** وهي تعبر عن كمية المخرجات (المنتجات) التي تنتجها المدخلات (المواد الأولية) خلال فترة زمنية محددة؛
 - **مؤشرات الجودة:** وهي المؤشرات التي تعنى بقياس المواصفات النوعية للخدمة أو المنتجات.
 - **مؤشرات التنافسية:** ويعبر هذا المؤشر عن مدى قدرة المؤسسة الاقتصادية على مجابهة مثيلاتها من المؤسسات الاقتصادية؛

¹⁸⁵ راجع: مريم شكري محمود نديم، مرجع سابق، ص34، 35.

السعيد بريش ونعيمة يحاوي، مرجع سابق، ص302.

- مؤشرات المسؤولية الاجتماعية: وهي مقاييس تتعلق بتحديد مدى اهتمام المؤسسة الاقتصادية بالمحيط الاجتماعي والبيئي بشكل طوعي.

الفرع الثالث: بناء المؤشرات

تتطلب عملية تحسين الأداء المالي الأمثل اختيار المؤشرات المناسبة، والذي لا يتم بأسلوب عشوائي، بل ينبع من الهدف المالي المراد الوصول إليه، ومن أجل اجتناب الاختيار العشوائي للمؤشرات سنحاول وضع المؤشرات التي تعكس الأداء المالي للمؤسسة من خلال:¹⁸⁶

- تحديد الأهداف المالية للمؤسسة الاقتصادية وبالتالي اختيار المؤشرات التي تعكسها؛
- تحديد المتغيرات المتعلقة بالمؤشرات السابقة كالتوازن المالي فهو يتحدد بمتغيرات كالأموال الدائمة والأصول الثابتة و... الخ؛

- قياس الأداء المالي في ضوء هذه المؤشرات والمتغيرات التابعة لها؛
 - تقييم الأداء المالي ومقارنته بالأداء المعياري الموضوع مسبقا.
- ولا تتوقف وظيفة المؤشرات كونها وسيلة للقياس فقط، بل تتعداها إلى أكثر من ذلك فهي ليست مجرد تعبير رقمي من حيث الدلالة إذ تعتبر وسيلة أكثر تعقيدا في صورة تجميع لقاعدة بيانات شاملة حول الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، لذا يتوجب على المؤسسة تركيز الاهتمام على الاختيار الجيد للمؤشرات التي تعكس أهدافها وإستراتيجيتها.

الفرع الرابع: الأهداف المالية للمؤسسة الاقتصادية

شهد المحيط الاقتصادي خلال السنوات الفارطة على وجه الخصوص تغيرات جذرية مست كل الجوانب الاقتصادية، وفي خضم هذه التحولات وزيادة حدة المنافسة، أصبحت المؤسسة مجبرة لا مخريرة لتكيف مع هذه التدايعيات لضمان بقاءها واستمراريتها، ولكن لتحقيق هذا الشرط هناك جملة من الأهداف المالية التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها، ويمكن حصر أهمها في الأهداف المالية التالية:¹⁸⁷

- أولاً- التوازن المالي: لكي يتسنى للمؤسسة الاقتصادية تحقيق الاستمرارية في نشاطها لا بد وأن تكون متوازنة ماليا، وذلك عن طريق تمويل الاستخدامات الطويلة الأجل بموارد دائمة، وتحقيق فائض موجب بين ما تتحصل عليه من نقد وما تدفعه نقدا، (سيتم التطرق لها بشكل مفصل في الفصل الموالي)؛

¹⁸⁶ ناظم حسن عبد السيد، مرجع سابق، ص159.

¹⁸⁷ الياس بن ساسي ويوسف قريشي، التسيير المالي، دار وائل، عمان، 2006، ص41.

ثانيا- توفير السيولة الملائمة وتحقيق اليسر المالي: إن هدف السيولة واليسر المالي من الأهداف التي يجب على المؤسسات الاقتصادية أن تولى له الأهمية الكافية، لأن المساس بهذا الهدف يؤدي بالمؤسسة إلى سحب الثقة منها أو الإفلاس أو العسر المالي، ولبلوغ هذا الهدف لابد للمؤسسة -كعامل نجاح- أن تحقق مستوى كاف من السيولة لمواجهة الالتزامات القصيرة وتوليد تدفقات نقدية معتبرة لمواجهة الالتزامات الطويلة الأجل؛

ثالثا- المردودية: إن هدف المردودية الذي يناط دائما بالوظيفة المالية هو في حقيقة الأمر هدف عام للمؤسسة ككل، فتحقيق هذا الهدف لا يتم إلا بتضافر جهود جميع الوظائف، وعامل نجاح المؤسسة لتحقيق هذا الهدف هو التخصيص الأمثل للموارد المتاحة للوصول إلى النتائج المسطرة؛

رابعا- خلق القيمة: يعتبر هدف خلق القيمة أو ما يصطلح عليه بإنشاء القيمة من الأهداف المالية الأساسية والحديثة، وهو هدف للمؤسسة ككل، وتعود مسؤولية تحقيقه إلى المسيرين لأنهم مطالبون بالبحث في سبل تحقيق العوائد الكبيرة والمستمرة من وراء الأموال المستثمرة؛

خامسا- تحقيق الجودة: إن أهداف المالية للمؤسسة شهدت تطورا ملحوظا فلم تعد مقتصرة على المتغيرات المالية بل تعدتها إلى متغيرات نوعية من شأنها أن تحدث فروقات ملحوظة في وضعيتها المالية، ومن أهم هذه المتغيرات الجودة، فلا يمكن لها أن تحقق التميز إلا إذا عم الالتزام بالجودة في جميع مستويات الأداء المالي، بمعنى المدخلات، العمليات والمخرجات، إذ تعتبر الجودة أساسا للتطوير والتحسين المستمر للأداء المالي، والذي ترمي من خلاله المؤسسة إلى الوصول إلى رضا العميل وذلك بالاعتماد على الحقائق وتوفير بيئة تهيئ للأفراد العمل بحماس والقدرة والالتزام والمشاركة في جميع مجالات العمل؛¹⁸⁸

سادسا- تحقيق الميزة التنافسية: يدفع المحيط الاقتصادي عموما المؤسسة الاقتصادية إلى التحسين المستمر في أداءها المالي، وذلك من أجل احتلال موقع متميز في السوق، وأسبقية على المنافسين، وبالتالي فالمؤسسة تهدف إلى تحقيق الميزة التنافسية قصد الاستفادة من الفرص التي تنتجها.

ملخص الفصل:

في هذا الفصل تم التطرق إلى الأداء المالي الذي أضحى يمثل محورا أساسيا وفعالاً للنمو والاستمرارية، فهو آلية تمكن من نجاح المؤسسة في الاستخدام الأمثل للوسائل المالية المتاحة (الكفاءة) من أجل تحقيق الأهداف المرسومة (الفعالية)، لذا يتوجب تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية لإعطاء الصورة الحقيقية لها، باعتباره أداة رقابية فعالة تعتمد عليها المؤسسات في دراسة وتحليل مركزها المالي وربحية أموالها، وكذا الكشف عن مواطن القوة والضعف، وهو مايسمح لها باستغلال مواطن القوة لتدعيمها، ومحاولة معالجة نقاط الضعف باتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة، وبالتالي تحسين الأداء المالي، وعليه بات من الضروري أن تعتمد كل المؤسسات مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها.

وإن تحسين الأداء المالي يتوقف إلى حد كبير على اختيار مؤشرات التحسين، وهذه الأخيرة عبارة عن كميات مترجمة من علاقات بين النتائج المحققة (الفعالية) والوسائل المستعملة (الكفاءة)، وتستخدم كأدوات لمعرفة مستوى تحقيق الأهداف المالية في المؤسسة الاقتصادية والمتمثلة في توفير السيولة الملائمة وتحقيق اليسر المالي والتوازن المالي، المرادوية، خلق القيمة، تحقيق الجودة، تحقيق الميزة التنافسية، وهي الأهداف التي سيتم الاعتماد عليها كمؤشرات لتحسين الأداء المالي في الفصل الثالث.

الفصل الثالث:

تأثير أدوات المحاسبة الإدارية على مؤشرات تحسين الأداء المالي

تمهيد:

بعد التطرق من خلال الفصل الأول والثاني من هذا البحث إلى الاطار النظري للمحاسبة الادارية باعتبارها نظام معلومات اداري وعرض مختلف أدواتها التقليدية والحديثة والأداء المالي بصفته العاكس لصورة الحقيقية لقيمة المؤسسة الاقتصادية ووضعها المالي، سيركز هذا الفصل على دراسة تأثير أدوات المحاسبة الادارية على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية من خلال مؤشرات تحسين الأداء المالي، ونظرا لتشعب هذه المؤشرات، إلى جانب خصوصية نشاط كل مؤسسة واختلاف ظروف تسييرها، وكذا البيئة التنافسية التي تنشط فيها، جعل هناك صعوبة في تناول جميع المؤشرات المستخدمة، فسيتم في هذه الدراسة التركيز على مجموعة من المؤشرات منها:

- لـ المؤشرات المالية لتحسين الأداء المالي وتتمثل في مؤشر التوازن المالي ومؤشر السيولة واليسر المالي.
- لـ مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي وتشمل مؤشر المردودية ومؤشر خلق القيمة.
- لـ المؤشرات غير المالية لتحسين الأداء المالي وتتجلى في مؤشر الميزة التنافسية ومؤشر الجودة.

المبحث الأول: المؤشرات المالية لتحسين الأداء المالي

تقوم المؤسسة الاقتصادية بممارسة مجموعة من الأنشطة المالية كتوفير الأموال اللازمة بأقل تكلفة، والذي يمكن اعتباره أهم نشاط مالي تقوم به، لذلك فالمؤسسة بحاجة إلى معيار للحكم على هذا النشاط، في حقيقة الأمر لا يمكن تحديد معيار وحيد لأن مؤشراتهِ تتوزع بين التوازن المالي والسيولة واليسر المالي، فدراسة هذين الأخيرين تعني دراسة تحكم المؤسسة في نشاط التمويل.

المطلب الأول: التوازن المالي

لكي تستطيع المؤسسة تحقيق الاستمرارية في نشاطها يجب أن تكون متوازنة ماليا، ويمثل التوازن المالي عامل النجاح الذي تركز عليه لتحقيق أهدافها المالية، حيث يسمح دراسة التوازن المالي بتقييم الملاءة المالية، وتحديد الخطر المالي المتعلق بنشاط المؤسسة.

الفرع الأول مفهوم التوازن المالي

لابد في بادئ الامر الاشارة الى أن التوازن المالي لا يقصد به توازن الميزانية أو التوازن المحاسبي، فهذا الأخير يعني التساوي بين الأصول والخصوم، أما التوازن المالي فيقصد به "ذلك التفاعل القيمي والزمني بين الموارد المالية في المؤسسة واستعمالاتها فهو يقوم على مبدأ أساسي مضمونه أن التمويل الدائم يجب أن يفوق مجموع الاستثمارات مضافا لها جزء من احتياجات دورة الاستغلال أي أن الأموال الدائمة للمؤسسة يجب أن تكون مساوية للاستثمارات الصافية مضاف لها رأس المال المعياري"¹⁸⁹.

ويعرف بأنه "الوضعية التي يظل معها رصيد النقدية في كل لحظة موجبا بعد سداد كافة الديون قصيرة الأجل"¹⁹⁰. من خلال المقارنة بين الموارد المالية من جهة وبين استخداماتها من جهة أخرى، ويدل على التوازن بين الأصول الثابتة والأموال الدائمة و التوازن بين الاصول المتداولة والديون قصيرة الاجل في آن واحد.

قد تكون الميزانية متوازنة لكن هذا لا يعني بأن المؤسسة في حالة توازن مالي، وهذا راجع الى الاختلال في الآجال، أي آجال الاستحقاق غير مواتية لآجال الدفع، وهذا ما يمكن تلخيصه من خلال الشكل التالي:

¹⁸⁹ جميل احمد توفيق، مرجع سابق، ص 17.

¹⁹⁰ السعيد فرحات جمعة، مرجع سابق، ص 246.

الشكل رقم (19): التوازن المالي



المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على: السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000، ص 246.

من خلال الشكل يستدل بأن الميزانية المالية تقسم الى أربع مجموعات رئيسية، الموارد طويلة الأجل لابد وأن تتساوى مع الاستخدامات طويلة الأجل ونفس الشيء بالنسبة للموارد والاستخدامات قصيرة الأجل، وهذا ما يسمى بالتوازن المالي.

وفي الواقع ان التوازن المالي ماهو إلا وضعية مثالية للمؤسسة، وعلى العموم هو مبني على فكرتين أساسيتين هما:

- ← هامش الأمان للمؤسسة هو فائض الأموال الدائمة على الأصول الثابتة أو ما يعرف بصافي رأس المال العامل، وحتى تحافظ المؤسسة على هذا المستوى من الهامش فانه يجب عليها مقابلة كل زيادة في الأصول الثابتة بزيادة تعادلها على الأقل في الأموال الدائمة.
- ← إن كل تغير في نشاط المؤسسة يولد احتياج إضافي للتمويل، أو كما يعرف بتغيير احتياجات رأس المال العامل وهذا التغير يجب أن يغطى بمصادر تمويلية دائمة.

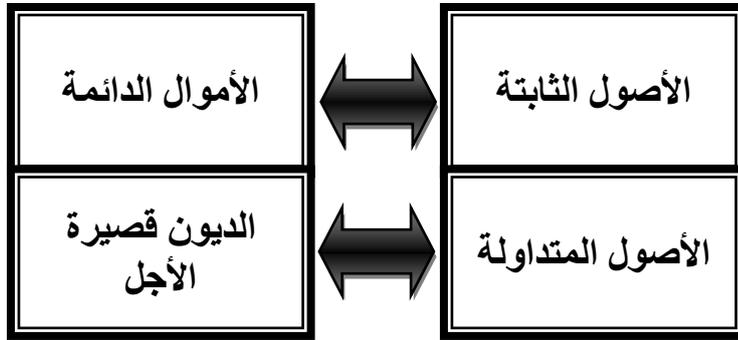
الفرع الثاني: قواعد التوازن المالي

إن التوازن المالي يقوم على قاعدتين أساسيتين هما قاعدة التوازن المالي الأدنى وقاعدة تأمين الاحتياط.¹⁹¹
أولاً- قاعدة التوازن المالي الأدنى: تعتمد هذه القاعدة على ضرورة وجود توافق بين درجات سيولة الأصول وأجال استحقاق الخصوم، واستنادا إلى هذه القاعدة فانه يجب على المؤسسة أن تمول أصولها الثابتة بواسطة الأموال الدائمة وتمول أصولها المتداولة بواسطة القروض قصيرة الأجل، أي يجب أن يتساوى حجم الديون قصيرة

¹⁹¹ رشاد العصار، الإدارة والتحليل المالي، دار البركة، الاردن، 2001، ص 14.

الأجل مع حجم الموجودات المتداولة وحجم الأموال الدائمة مع حجم الموجودات الثابتة وهذا بغية تجنب الوقوع في حالة عدم الملاءة، ويمكن تمثيل هذه القاعدة بالشكل التالي:

الشكل رقم (20): قاعدة التوازن المالي الأدنى

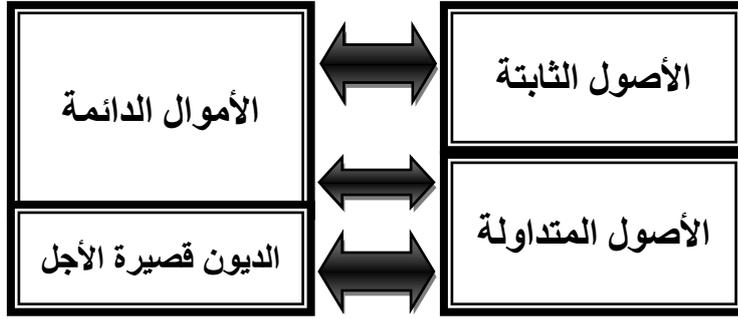


المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على: رشاد العصار، الإدارة والتحليل المالي، دار البركة، الاردن، 2001، ص 14.

ويعاب عن هذه القاعدة اهمالها لبعض المخاطر على مستوى عناصر الأصول المتداولة التي يمكن أن تواجهها المؤسسة خلال دورة الاستغلال؛ كمخاطر انخفاض سرعة الدوران لبعض عناصر الأصول المتداولة، وصعوبة تسديد القروض قصيرة الأجل بسبب التغيرات التي تطرأ على دورة الاستغلال كالخسائر الناجمة عن تلف المخزون وانخفاض المبيعات.

ثانياً - قاعدة تأمين الاحتياط: إن آجال الأصول والخصوم المتداولة عندما تكون متساوية تسمح للمؤسسة بالوفاء بالتزاماتها ولكن الواقع يظهر أن هناك بعض المخاطر التي ينبغي أخذها بالحسبان لذلك يجب تخصيص هامش لمواجهة مختلف الأخطار، ويقدر هذا الهامش تبعاً لطبيعة نشاط المؤسسة وكذا طريقة تسيير موجوداتها المتداولة لذلك تم زيادة حجم الموجودات المتداولة عن حجم الديون قصيرة الأجل أي الاعتماد جزئياً على الأموال الدائمة (الأموال التي تبقى بحوزة المؤسسة لأكثر من دورة كالأموال الخاصة والديون طويلة الأجل) في تمويل الموجودات المتداولة (الأموال التي تستخدمها المؤسسة في الدورة الاستغلالية) أي تكون الأموال الدائمة أكبر من الأصول الثابتة وهو ما تنص عليه قاعدة تأمين الاحتياط، ويمكن توضيح هذه القاعدة في الشكل التالي:

الشكل رقم(21): قاعدة تأمين الاحتياط



المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على: رشاد العصار، الإدارة والتحليل المالي، دار البركة، الاردن، 2001، ص 14.

من الشكل السابق يستدل بأن مجموع الأموال الدائمة يغطي مجموع الأصول الثابتة مضافا اليه جزء من الأصول المتداولة، وهذا ما يوضح قاعدة تأمين الاحتياط.

الفرع الثالث: أهمية التوازن المالي

تسعى المؤسسة الاقتصادية الى البحث في سبل تحقيق التوازن فهو:¹⁹²

- يؤمن تغطية احتياجات الاستثمار الثابت بالأموال طويلة الأجل، والمتداول بالديون قصيرة الأجل.
- يجنب المؤسسة خطر العسر المالي.
- يكشف تحليله على درجة الاستقلال المالي للمؤسسة.
- التنبؤ بالنتائج المستقبلية للخرينة والمخاطر المرتبطة بها.
- يحقق الرقابة على مختلف التدفقات النقدية.
- يقيم الأداء المالي للمؤسسة من خلال التأكد من الاستخدام العقلاني للموارد المتاحة.

المطلب الثاني: السيولة واليسر المالي

إن هدف السيولة واليسر المالي من الأهداف التي يجب على المؤسسات الاقتصادية أن تولي له الأهمية الكافية، لأن التخلي عن هذا الهدف يؤدي إلى سحب الثقة من المؤسسة وبالتالي حدوث الإفلاس، وفي هذا المطلب سيتم تناول كل من السيولة واليسر المالي باعتبارهما مؤشرين للأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية.

الفرع الأول: السيولة

إن الديون المستحقة في الآجال القصيرة لها أهمية بالغة في توفير الاستقرار المالي للمؤسسة الاقتصادية وفي المقابل ان لم توفر المؤسسة المبالغ اللازمة لتسديدها من شأنه أن يحدث إفلاسها وهذا ما يصطلح عليه بالسيولة حيث تعني "مدى احتفاظ الإدارة المالية للمؤسسة بجزء من موجوداتها في شكل نقد سائل بيسر وبدون تكلفة (دون تجميد للسيولة)، وذلك في الزمن المطلوب وبالسعة اللازمة وبمقدار يفي بمواصلة عمليات الاستغلال ومواجهة الظروف المختلفة"¹⁹³، ويقصد بها: "مدى قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل من خلال تحويل أصولها المتداولة الى قيم جاهزة للوفاء بهذه الالتزامات، أي تحقيق الحد الأدنى من السيولة النقدية التي تعتبر كهامش أمان يمكنها من مواجهة الالتزامات مما يبعد عنها خطر العسر المالي والتوقف عن الدفع"¹⁹⁴.

تعد السيولة من المؤشرات الأساسية للأداء المالي، لأن الكثير من المؤسسات أشهرت افلاسها بالرغم من الأرباح الكبيرة التي كانت تحققها ومعدل التوسع، بسبب عدم قدرتها على تحويل الأصول الى سيولة جاهزة تسمح لها بالوفاء بالتزاماتها التي حان تاريخ استحقاقها، مع صعوبة الحصول على قروض للتسديد.

وتتضمن السيولة في المؤسسة الاقتصادية أرصدة كل من الحسابات البنكية، الصكوك البريدية، الصندوق أو صافي خزينة المؤسسة بعد طرح خزينة الخصوم من خزينة الأصول، وصكوك التحصيل، وقيم التوظيف القابلة للتداول.

والفرق بين مفهوم السيولة ومفهوم الخزينة يتمثل في كون الخزينة من أحد مكونات السيولة، وأن مفهوم السيولة جاء لتغطية عجز الخزينة في تسديد المستحقات في بعض الأحيان.

الفرع الثاني: اليسر المالي

المقرض للآجال الطويلة يهتم بقدرة المقترض على الوفاء بديونه والفوائد المترتبة عند تواريخ الاستحقاق، لأن عدم قدرة المقترض وتعرضه للعسر المالي يؤدي بالمقرض الى خسارة جزء من دينه ان لم نقل الكل عند قبوله بتسديد القرض بأقل من قيمته، أو باضطراره للقبول بشروط تسديد لا تتلاءم معه وغير عادلة (الجدولة، تخفيض سعر الفائدة... الخ)، ويتمثل اليسر المالي في قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها المتوسطة وطويلة الأجل حسب تواريخ استحقاقها، بمعنى آخر القدرة على الدفع من خلال توفر السيولة اللازمة للوفاء بالالتزامات المالية عند استحقاقها، وتوليد تدفقات نقدية معتبرة لمواجهة الالتزامات طويلة الأجل.

¹⁹³ حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي تقديم الأداء والتنبؤ بالفشل، مؤسسة الوراق، عمان، 2000، ص 91.

¹⁹⁴ الياس بن ساسي ويوسف قريشي، مرجع سابق، ص 49.

المطلب الثالث: المؤشرات المالية لتحسين الأداء المالي وأدوات المحاسبة الإدارية

إن المقاييس التي يمكن الارتكاز عليها لمعرفة ما إذا تحكمت المؤسسة في مؤشرات التحسين المالية هي تلك التي تعتمد في حسابها على المقارنة بين الأصول الجارية - باعتبارها هي المصدر الأساسي والأول للسيولة- والالتزامات قصيرة الأجل، والمقارنة أيضا بين التدفقات النقدية والالتزامات الطويلة الأجل.

الفرع الأول: تأثير التحليل المالي على مؤشرات التحسين المالية

تعد العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية بمثابة المادة الأولية التي يتم اخضاعها للمعالجة والتحليل لتعطي المعلومات اللازمة للحكم على النشاط المالي في المؤسسة، وهنا تبرز الأهمية الكبيرة لأسلوب التحليل المالي في صناعة المعلومات اللازمة لعملية تقييم الاداء المالي، حيث يستعين هذا الأسلوب بمجموعة كبيرة من المقاييس التي تساعد في هذه العملية والتي بإمكانها أن تنقل الصورة الصحيحة للوضع المالية بعد تشخيصها، ومن ثم الاستفادة منها لتحسين القرارات المالية

أولاً- مقاييس التحليل المالي لقياس التوازن المالي:¹⁹⁵

1- رأس المال العامل: يعرف على أنه الفرق بين الأموال الدائمة والأصول الثابتة، الذي يغطي به جزء من الأصول المتداولة، حيث يعتبر كتمويل جزء من دورة الإستغلال برأس مال ثابت، كما يعتبر هامش أمان بالنسبة للمؤسسة، ويحسب وفقا لما يلي:

$$\text{رأس المال العامل} = (\text{الأموال الدائمة}) - (\text{الأصول الثابتة})$$

$$\text{رأس المال العامل} = (\text{الأصول المتداولة}) - (\text{ديون قصيرة الأجل})$$

وتتمثل أنواع رأس المال العامل في:

أ- رأس المال العامل الخاص: يعبر رأس المال العامل الخاص عن الفائض من تمويل الأموال الخاصة للأصول الثابتة من اجل تمويل الأصول المتداولة، وهذا يعني أن الأموال الخاصة لا تغطي فقط الأصول

الثابتة بل تمويل أيضا جزءا من الأصول المتداولة، يمكن حساب رأس المال العامل الخاص بالعلاقين
التاليتين:

$$\text{رأس مال العامل الخاص} = (\text{الأموال الخاصة}) - (\text{الأصول الثابتة})$$

أو

$$\text{رأس مال العامل الخاص} = (\text{الأصول المتداولة}) - (\text{مجموع الديون})$$

ب - رأس المال العامل الإجمالي: هو مجموع الأصول المتداولة في دورة الإستغلال، أي الأصول التي تتداول في
أقل من سنة، أو العناصر التي يتم تحويلها في أقرب وقت إلى سيولة. ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{رأس المال العامل الإجمالي} = (\text{مجموع الأصول المتداولة})$$

أو

$$\text{رأس مال العامل الإجمالي} = (\text{مجموع الأصول}) - (\text{الأصول الثابتة})$$

ج - رأس المال العامل الأجنبي: يمثل رأس المال العامل الأجنبي مصادر التمويل الخارجية، وهو عبارة عن
مجموع الديون التي تحصلت عليها المؤسسة من الخارج قصد تمويل نشاطها، ويحسب بالطرق التالية:

$$\text{رأس مال العامل الأجنبي} = (\text{مجموع الديون})$$

أو

$$\text{رأس مال العامل الأجنبي} = (\text{مجموع الخصوم}) - (\text{الأموال الخاصة})$$

أو

$$\text{رأس مال العامل الأجنبي} = (\text{رأس المال العامل الإجمالي}) - (\text{رأس المال العامل الخاص})$$

عند حساب رأس المال العامل نصادف ثلاث حالات تتمثل في:

أ - إذا كان رأس المال العامل موجب: هذا مؤشر لوضع مالي جيد من حيث التوازن المالي، وتعد الحالة العادية
لرأس المال العامل والذي يجب تحقيقه، إلا أن ارتفاع قيمته قد يؤثر بالسلب لأن الإعتماد على الأموال الدائمة ذات
التكلفة المرتفعة* في تمويل الأصول المتداولة، وهذا يعتبر بمثابة تجميد للأموال مما يحملها تكلفة الفرصة البديلة،

* لأن سواء الاموال الخاصة أو الديون طويلة الأجل هناك تكاليف كبيرة مرتبطة عنها.

لذا يتوجب على المؤسسة أن تحدد القيمة المتلى لرأس المال العامل بحيث تضمن تحقيق التوازن المالي وفي المقابل لا تؤثر سلبيا على مردوديتها.

ب - إذا كان رأس المال العامل معدوما: وهي حالة نادرة الحدوث فهي تعد الحالة المثالية لكن هذا لا يعني أنها مناسبة، فهي حالة غير مناسبة لدنوها من خطر عدم القدرة على تسديد الديون قصيرة الأجل، لأنها لا تملك مصدر تمويل مستقبلي.

ج - إذا كان رأس المال العامل سالبا: على المؤسسة تفادي هذه الوضعية فالأموال الدائمة تعد غير كافية لتمويل الأصول الثابتة، لذا يستوجب على المؤسسة البحث عن موارد أخرى لتغطية العجز في التمويل وبالتالي مواجهة الصعوبات وضمان التوازن المالي.

2- احتياجات رأس المال العامل: ويعرف بأنه إجمالي الأموال التي تحتاجها المؤسسة فعلا خلال دورة الاستغلال لمواجهة ديونها القصيرة عند مواعيد استحقاقها، وهي تمثل الفرق بين إجمالي قيم الاستغلال والقيم القابلة للتحقق من جهة ومن جهة أخرى الديون قصيرة الأجل ماعدا السلفات المصرفية، وبهذا تعطى العلاقة كالتالي:

احتياجات رأس المال العامل = (قيم الاستغلال + القيم القابلة للتحقق) - (الديون قصيرة الأجل - سلفات مصرفية)

أو

احتياجات رأس المال العامل = (الأصول المتداولة - القيم الجاهزة) - (الديون قصيرة الأجل - سلفات مصرفية)

ويترتب عن حساب احتياج رأس المال العامل ثلاث حالات متمثلة في:

أ - احتياجات رأس المال العامل موجب: تحدث عندما لا تغطي المؤسسة كل احتياجات الدورة الاستغلالية باستخدام موارد الدورة بل تتعداها إلى الموارد الأخرى، لذا لا بد وللمؤسسة أن توفر البديل التمويلي لهذا العجز.

ب - احتياجات رأس المال العامل معدوم: وهي حالة نادرة الحدوث، تعني المثالية.

ج - احتياجات رأس المال العامل سالب: هو الحالة الجيدة بحيث تضمن المؤسسة الاقتصادية توازنها المالي دون التأثير السلبي على مردوديتها المالية.

ثانيا- **مقاييس التحليل المالي لقياس السيولة:** يستخدم التحليل المالي في قياس مقدرة المؤسسة الاقتصادية على الوفاء بالتزاماتها الجارية، حيث تركز معظم أدوات التحليل المالي المستخدمة في تحليل السيولة على التوازن بين المصادر المتاحة (الأصول المتداولة) لتمويل والاستخدامات القصيرة الاجل (الديون قصيرة الأجل)¹⁹⁶، ويمكن قياس السيولة في المؤسسة الاقتصادية من خلال أساليب التحليل المالي كما يلي:

1- الخزينة: تعد الخزينة من أهم المقاييس التي يتم بها قياس السيولة المالية في المؤسسة الاقتصادية، إذ تعبر الخزينة عن القيم المالية السائلة التي يمكن أن تتصرف فيها المؤسسة لمواجهة احتياجاتها اليومية، فهي تنتج إما عن صافي القيم الجاهزة باستثناء السلفات المصرفية أو الفرق بين رأس المال واحتياجات رأس المال العامل أي القيمة السائلة التي تبقى فعلا تحت تصرف المؤسسة بطرح احتياجات رأس المال العامل من الهامش¹⁹⁷، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{الخزينة} = (\text{القيم الجاهزة}) - (\text{سلفات المصرفية})$$

أو

$$\text{الخزينة} = (\text{رأس المال العامل}) - (\text{احتياجات رأس المال العامل})$$

وتتمثل الحالات المتعلقة بحساب الخزينة في:

أ- **الخزينة موجبة:** في حالة وجود فائض في الخزينة يجب على المسير المالي أن يوظف الفائض من الأموال ليحقق عائدا للمؤسسة في المدى القصير، مع مراعاة الحد الأدنى للسيولة حتى لا تقع في صعوبات التسديد، لأن الخزينة لا بد وان تتكون من مبالغ ليست كبيرة مقارنة مع الاحتياجات اليومية، لأنه يتوجب على المسير استثمار هذا الفائض للحصول على عوائد مريحة بدلا من تركها مجمدة في الخزينة.

ب- **الخزينة سالبة:** المؤسسة في هذه الحالة تحقق عجز في الخزينة؛ يعني هناك عجز تمويلي لعدم قدرة المؤسسة على تغطية كل احتياجاتها، حيث يتطلب من المسير البحث عن موارد اضافية جديدة لتغطية هذا العجز كاللجوء إلى القروض البنكية... الخ.

ج- **الخزينة معدومة:** في هذه الحالة يكون رأس المال العامل يساوي احتياجاته، هذه هي الحالة المثلى للمؤسسة، تعني بأن المؤسسة حققت التوازن المالي حيث أنها تتوفر على سيولة مساوية لقيمة التزاماتها المالية أي لا توجد سيولة مجمدة ولا عسر مالي، عمليا تعد هذه الحالة صعبة الحدوث.

2- **نسب السيولة:** والتي تمثل نسبة كل جزء من الاصول المتداولة الى مجموع الديون قصيرة الأجل، ولقياس

ذلك نقوم بحساب النسب المالية التالية:¹⁹⁸

¹⁹⁶ محمود عبد الحليم الخاليلة، مرجع سابق، ص59.

¹⁹⁷ ناصر دادي عدون، **كيفية مراقبة التسيير**، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000، ص 25.

¹⁹⁸ جميل أحمد توفيق، مرجع سابق، ص114.

أ- نسبة سيولة الأصول: بمقارنة سيولة الأصول المتداولة مع مجموع سيولة أصول المؤسسة وتحسب بالعلاقة التالية :

$$\text{نسبة السيولة} = (\text{الأصول المتداولة}) / (\text{مجموع الأصول})$$

وتتمثل الحالات المتعلقة بنسبة السيولة في:

- إذا كانت $0.5 <$ يعني أن قيمة الأصول المتداولة أكبر من قيمة الأصول الثابتة وتبين لنا سرعة حركة الأصول المتداولة وتحقيقها للأرباح وهذا ما يدل بأن نوعية المؤسسة تجارية.
- إذا كانت $0.5 >$ يعني أن قيمة الأصول الثابتة أكبر من قيمة الأصول الكلية ويعني ذلك أن الإستثمارات مرتفعة خاصة عند حدوثها وبالتالي تعطي إمكانية تحسين مردودية المؤسسة، فالمؤسسة في هذه الحالة هي مؤسسة صناعية.

ب-نسبة السيولة العامة: تبين هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها في الأجل القصير وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة السيولة العامة} = (\text{الأصول المتداولة}) / (\text{ديون قصيرة الأجل})$$

- إذا كانت نسبة السيولة العامة $1 <$ معناها أن المؤسسة تتمتع بسيولة كبيرة، وبالتالي يمكنها من مواجهة الإلتزامات المالية القصيرة الأجل بمعنى آخر أنها قادرة على الوفاء.
- إذا كانت نسبة السيولة العامة $1 >$ المؤسسة في وضعية حرجة عليها أن تزيد في قيمة الأصول المتداولة أو تخفض من الديون القصيرة الأجل.

ج-نسبة السيولة المختصرة: توضح لنا مدى قدرة المؤسسة على تغطية الديون القصيرة الأجل انطلاقا من حقوقها دون اللجوء إلى بيع مخزونات، أي هذه النسبة لا تأخذ بعين الاعتبار سوى السيولة التامة تحسب كمايلي :

$$\text{نسبة السيولة المختصرة} = (\text{القيم الجاهزة} + \text{القيم غير الجاهزة}) / (\text{الديون قصيرة الأجل})$$

حيث تبين مدى إمكانية تغطية الأصول المتداولة ماعدا قيم الإستغلال، ولكي تكون مثالية لا بد لها وان تكون محصورة في المجال التالي: $0.3 >$ نسبة السيولة المختصرة $0.5 >$

د- نسبة السيولة الآنية: تعبر هذه النسبة عن سيولة المؤسسة أكثر من نسبة السيولة المختصرة، ويمكن من خلالها مقارنة مبلغ السيولة الموجودة تحت تصرف المؤسسة في أي وقت مع الديون قصيرة الأجل وتحسب كمايلي :

$$\text{نسبة السيولة الآنية} = \frac{\text{(القيم الجاهزة)}}{\text{(الديون قصيرة الأجل)}}$$

وتقيس هذه النسبة قدرة المؤسسة على مدى تغطية الديون قصيرة الأجل بالسيولة التي تتوفر لديها، وحسب الدراسات التي أقيمت بهذا الصدد فإن القيمة المثلى لها لا بد وأن تكون محصورة في المجال: $0.25 > \text{نسبة السيولة المختصرة} > 0.33$

هـ - نسب هيكله الخصوم: تستخرج من خلال النسب التالية:

$$\text{نسبة هيكله الأموال الخاصة} = \frac{\text{(الأموال الخاصة)}}{\text{(مجموع الأصول)}} * 100$$

$$\text{نسبة هيكله الديون قصيرة الأجل} = \frac{\text{(الديون قصيرة الأجل)}}{\text{(مجموع الخصوم)}} * 100$$

ثالثا: مقاييس التحليل المالي لقياس اليسر المالي

تستعمل هذه النسبة لقياس مدى مساهمة الدائنين في تمويل المؤسسة من جهة، وتبين العلاقة بين رأس المال العام الخاص والديون من جهة أخرى، ومدى قدرة المؤسسة على تسديد التزاماتها اتجاه الغير، وتعتبر من المقاييس الهامة والأساسية في تبيان مستوى الخطر التمويلي وقدرة المؤسسة على السداد في الأجل الطويل. وتحسب كمايلي:

$$\text{نسبة المديونية} = \frac{\text{(مجموع الديون)}}{\text{(مجموع الأصول)}}$$

حيث: مجموع الديون يتضمن الديون الطويلة وقصيرة الأجل

هذه النسبة تعبر عن مدى ضمان مستحقات الغير ويستحسن أن تقل عن 0.5، حيث أن زيادة هذه النسبة

يعتبر دليلاً على زيادة المخاطر التمويلية وتدني قدرة المؤسسة على السداد في الآجال الطويلة مما قد يعرضها إلى عسر مالي

1

1- نسبة هيكله الديون طويلة الأجل: تختلف هذه النسبة عن النسبة السابقة باستبعادها للديون قصيرة الأجل، وتعتبر أكثر دقة من سابقتها في تحديد احتمالات العسر المالي أو الإفلاس وقدرة المؤسسة على السداد في الأجل الطويل.² وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة هيكله الديون طويلة الأجل} = \frac{\text{الديون طويلة الأجل}}{\text{مجموع الأصول}}$$

الفرع الثاني: تأثير الموازنات التقديرية على مؤشرات التحسين المالية

تعد الموازنات التقديرية من أقدم الأدوات الفعالة للرقابة؛ من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المقدر من أجل المساعدة في متابعة الأداء، إن إعداد الموازنات التقديرية للنقدية يؤدي إلى الرقابة على المؤشرات المالية (التوازن المالي، السيولة، اليسر المالي)، مما يؤدي إلى تقييم الأداء المالي وتحديد الانحرافات ومسئوليتها، حيث تهدف هذه الموازنة إلى تحديد قيمة المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية خلال فترة ما³، وهذا مايساعد الإدارة في تحقيق التوازن المالي والمحافظة على السيولة واليسر المالي؛ أو بمعنى أدق فإن الموازنة التقديرية تهدف إلى التنسيق والتوفيق بين المحافظة على السيولة الكافية لمقابلة دفع الالتزامات المالية⁴.

المبحث الثاني: مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي

تعتبر مؤشرات التحسين للربحية من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها المسكرون والمتعاملين مع المؤسسة من مقرضين ومستثمرين في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، ذلك لكونها تستخدم للحكم على نجاح المؤسسة الاقتصادية ومدى كفاءتها في استخدام الموارد المتاحة لتحقيق العوائد المطلوبة.

المطلب الأول: المردودية

تعد المردودية معيار مهم لتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية على الرغم من كونها من المعايير التقليدية، وسيتم التطرق في هذا المطلب إلى تعريف المردودية وكذا أنواعها المتمثلة في المردودية المالية والمردودية الاقتصادية.

¹ محمود عبد الحليم الخليفة، مرجع سابق، ص 99.

² نفس المرجع، ص 100.

³ فركوس محمد، مرجع سابق، ص 211.

⁴ هيثم محمد الزعبي، مرجع سابق، ص 297.

الفرع الاول: تعريف المردودية

ويقصد بها قدرة وسائل المؤسسة من وسائل مالية ووسائل مادية على تحقيق النتيجة، حيث تحدد مدى مساهمة رأس المال المستثمر في تحقيق النتائج المالية، توجد هناك نوعان من المردودية الاقتصادية التي تأخذ بالحسبان رأسمال الاقتصادي، على غرار المردودية المالية التي تركز على الرأسمال المالي، فحسب نوع النتيجة والوسائل المستخدمة يتحدد نوع المردودية، وبصفة عامة اهتمام المؤسسة ينصب على المردودية المالية والمردودية الاقتصادية.

يعتبر مؤشر المردودية من أكثر مؤشرات الأداء المالي موضوعية حيث يمكن من الحكم على الأداء المالي من جميع النواحي ويمكن من خلالها اتخاذ القرارات المتعلقة بالتمويل والاستثمار، فيعد هذا المؤشر أفضل من الربح أو النتائج للحكم على أداء المؤسسة، لأن الربح عبارة عن رقم مطلق لا يشير إلى حجم رأس المال أو الاستثمارات المتعلقة بها، بينما المردودية تربط بين الربح المحقق وحجم رأس المال المرتبط به، الأمر الذي يسهل إجراء المقارنات مع معدلات المردودية للسنوات السابقة ودراسة تطورها وإجراء مقارنات مع مؤسسات تنتمي إلى نفس القطاع.

الفرع الثاني: أنواع المردودية

يوجد نوعان من المردودية في المؤسسة الاقتصادية، فحسب النتيجة والموارد المستخدمة يحدد نوع المردودية، فهناك مردودية اقتصادية ومردودية مالية، وتقيس مؤشرات المردودية الاقتصادية وكذا المالية كفاءة وفعالية إدارة المؤسسة في تحقيق الأرباح لذلك نجد أن مؤشرات المردودية المالية والاقتصادية هي مجال اهتمام المسيرين والمقرضين للتحقق من نجاح المؤسسة، والمقرضون يشعرون بالأمان عند إقراض أموالهم للمؤسسة التي تحقق أرباحا أكثر من تلك التي لا تحققها.¹

أولاً- المردودية الاقتصادية: هي العلاقة بين النتيجة الاقتصادية التي تحققها المؤسسة ومجموع الأموال التي استعملتها، قد يعبر عن النتيجة الاقتصادية بالفائض الإجمالي للاستغلال أو بنتيجة الاستغلال، أما الأموال المستخدمة في تحقيق هذه النتيجة فيعبر عنها عادة بأصول المؤسسة، قياس المردودية الاقتصادية يسمح للمؤسسة بمعرفة قدرتها على تحقيق الأرباح بعيدا عن تأثير التمويل.

¹ مبارك لسوس، مرجع سابق، ص ص 46،47.

ثانياً - **المردودية المالية:** وتسمى أيضا بعائد أو مردودية الأموال الخاصة، وهي العلاقة بين النتيجة التي حققتها المؤسسة والأموال الخاصة، فهي تقيس العائد المالي المتحقق من استثمار أموال أصحاب المؤسسة. والنتيجة قد تكون النتيجة الصافية بعد دفع ضرائب الأرباح وهذا لمعرفة المكافأة الحقيقية لأصحاب المؤسسة وقد تكون النتيجة الجارية مطروحا منها ضرائب الأرباح، بمعنى أن تأثير العناصر الاستثنائية قد أهمل، وهذا يساعد على تحديد العلاقة الفعلية بين المردودية الاقتصادية والمردودية المالية.

والحكم على مدى كفاية هذه النسبة يتم بالمقارنة مع مؤسسات نفس القطاع أو المقارنة مع أسعار الفائدة، والمستوى العالي لهذه النسبة دليل على كفاءة المؤسسة إلا أنه في بعض الحالات لا يعتبر كذلك، لأن النسبة العالية الناتجة عن مستوى عال من الديون ومستوى منخفض من الأموال الخاصة.

المطلب الثاني: خلق القيمة

نتيجة للتوجهات الحديثة لتسيير المؤسسي صار لزاماً على المؤسسة أن تتخلص من النموذج المحاسبي التقليدي الذي يركز على الربح الذي يمثل مقياساً مشوهاً للقيمة ما تطلب تطوير مؤشرات القياس ومن بينها مؤشر خلق القيمة، هذا المؤشر يرتكز على القيمة في الأجل الطويل بدلاً من الأرباح المحاسبية في الأجل القصير.

الفرع الأول: تعريف خلق القيمة

ان ظهور هذا المصطلح جاء نتيجة عدة اعتبارات نورد أهمها في العنصرين التاليين:

- الحاجة إلى الأموال والمنافسة: في ظل المنافسة الكبيرة ومن أجل الحصول على الأموال بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية؛ الشيء الذي جعل هذه الأخيرة تبحث عن معيار تحتكم إليه لتحقيق الاستقرار المالي؛ مما أدى إلى بروز بعض القواعد المحاسبية والمالية كخلق القيمة.
- أولوية المساهم: ان الأهمية الكبيرة التي أصبح يكتسبها المساهم في بيئة الأعمال الحديثة ساهم بشكل كبير في تطور مفهوم خلق القيمة لتهدف إلى إيجاد رضا المساهم وتحقيق استقراره.

تعتبر القيمة المضافة بمثابة مؤشر أساسي وحديث لقياس أداء المالي في مؤسسة، وتمثل الفرق بين الإنتاج والإستهلاكات الوسيطة، فكلما تحسّن هذا الفرق دلّ ذلك على تحسّن أداء المؤسسة¹، يعتبر مصطلح خلق

¹ Jacques Richard, *L'audit des performances de l'entreprise*, Editions villeguerin, Paris, 1989, p423.

القيمة حديثا في الأدبيات الاقتصادية، رغم أن فكرة "القيمة" ظهرت قديما حيث كان الاقتصاديون يبحثون في سبل وكيفية زيادتها عن طريق نسبة الفوائد والتدفقات المالية.

في بادئ الأمر لا بد من تقديم مفهوم لمصطلح القيمة، فالقيمة كمفهوم عام تعتبر متغير تابع لتطورات أفكار الباحثين عبر الزمن والتي بدورها اختلفت باختلاف تصوراتهم، فنجد قيمة الشيء مرتبطة بعدد هائل من المحددات، وللقيمة مفاهيم عدة تبعا لاستخداماتها ومن أهمها ندرج مايلي:¹

- القيمة السوقية: وهي تعبير عن قيمة الأصل في السوق أي تقدير السوق للأصل، وتدرج أكثر شيء في حالة الاسواق المالية.
 - القيمة الاستثمارية: هي عبارة عن حاصل إجمالي التدفقات المستقبلية لأصل ما، أي أن ما يدره الأصل خلال فترة الاستثمار يعبر عن قيمته، وتستخدم أكثر في المفاضلة بين البدائل الاستثمارية.
 - القيمة الإستعمالية: تدعى قيمة الاستعمال و يقصد بها منفعة الشيء، وتدرج عند حساب تكلفة الفرصة البديلة.
 - القيمة التبادلية: وهي قيمة المبادلة وتعني ما للشيء من قدرة على شراء سلع أخرى، وتدرج أكثر في حالات التصفية.
 - القيمة الدفترية: هي مفهوم محاسبي بحت ولا علاقة له بالتقييم الاقتصادي.
 - القيمة الإستراتيجية: و تعبر عن القيمة غير المالية التي تبحث المؤسسة على تحقيقها في الأجل الطويلة.
- أما فيما يتعلق بمصطلح خلق القيمة فنجد أنه أصبح متداولاً كثيراً في الآونة الأخيرة، وهذا راجع للأهمية الكبيرة التي يكتسبها وكغيره من المصطلحات تعددت تعاريفه، ومن أهم التعاريف المقدمة نجد:
- "وسيلة لتحسين الكفاءة عن طريق التحكم في التكاليف، وتحسين الفعالية عن طريق إرضاء الزبائن".²
 - "مصدر القلق لأنها تعمل على إرضاء حاجات الزبائن وإرضاء حاجات المهنة، وذلك بالاعتماد على الخبرة والإشهار".³
 - "عملية خلق الثروة وتعظيم رأس مال المساهمين".
 - القدرة على تحقيق مردودية مستقبلية كافية من الأموال المستثمرة الحالية، والمردودية الكافية هي تلك التي لا تقل عن المردودية التي بإمكان المساهمين الحصول عليها في استثمارات أخرى.

¹ Pages bleues، المعايير المحاسبية الدولية، متبعة للطباعة، الجزائر، 2007، ص.120

² غضبان حسام الدين، مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2013، ص.66

³ نفس المرجع، ص 66.

ومن خلال هذه التعاريف نجد أن خلق القيمة هو نتيجة للممارسات المطبقة داخل المؤسسة وليست هدفاً، ونجاحه يتوقف على مدى استيعاب الأطراف الذين لهم العلاقة بالمؤسسة للدور المطلوب منهم، وأيضاً هو القدرة على تحقيق مردودية مستقبلية كافية من الأموال المستثمرة الحالية، والمردودية الكافية هي تلك التي لا تقل عن المردودية التي بإمكان المساهمين الحصول عليها في استثمارات أخرى.

وعلى ضوء هذا يمكننا وضع تعريف شامل لخلق القيمة، حيث يمكن إعتبره: "مقياس لنجاح المؤسسة، فهو من جهة تعتبر أداة لتحقيق الربح من خلال الاستثمار في رأس المال، ومن جهة أخرى أداة لتميز المؤسسة".¹

الفرع الثاني: خصائص خلق القيمة للمؤسسة

يجب أن تتوفر في القيمة التي تبحث عنها المؤسسة مجموعة من الخصائص نذكر منها :²

- أن تكون لها أهمية ضرورية لكل من المؤسسة والأطراف المتعاملة معها؛
- أن تتميز عما هو موجود في السوق؛
- لها القدرة على إحداث تغيير إيجابي في سمعة المؤسسة؛
- احتكارها وصعوبة تقليدها من طرف المنافسين؛
- سهولة تقبلها من طرف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة؛
- لها القدرة على تحقيق مردودية كبيرة في السوق وفي الاجال الطويلة.

الفرع الثالث: أهمية خلق القيمة

تتمثل أهمية خلق القيمة في المؤسسة فيمايلي :³

- تسمح بإعطاء صورة حقيقية عن الهيكل المالي للمؤسسة؛
- توسيع الاستثمارات من خلال حماية المساهمين؛
- تحقيق أهداف النمو والتطور؛
- القيام بالإجراءات التصحيحية في حالة عدم تحقيق المؤسسة لأهدافها الاستراتيجية؛
- تمويل النشاط الإقتصادي بطريقة رشيدة عن طريق الموازنة بين المنافع المتوقعة وتكاليف الاستخدام؛
- الجمع بين الكفاءة والفعالية والانتاجية في المؤسسة.

¹ Paris, 2005 ,p21. Edition Ernst et Young, **création de valeur** , Cohen. D,

² غضبان حسام الدين، مرجع سابق، ص68

³ نفس المرجع، ص 69.

الفرع الرابع: قياس القيمة المضافة

يعتبر مؤشر خلق القيمة أكثر شمولية لأنه يستند على تعظيم الثروة في المدى الطويل بعوائد أكبر من تكلفة الدين والملكية، ودليل يساعد الادارة في صنع القرارات التي من شأنها أن تدعم نمو المؤسسة.¹ حيث تنطوي القيمة المضافة على نوعان هما القيمة الاقتصادية المضافة و القيمة المضافة السوقية.

أولاً- القيمة الاقتصادية المضافة: إن الفكرة التي تقوم عليها القيمة الاقتصادية المضافة هي أن ما يصطلح عليه حالياً بالربح لا يعتبر ربحاً حقيقياً، إلا إذا تجاوز تكلفة رأس المال المستخدم، أي وفق هذا أن الأموال (رأس المال) لها تكلفة كما هو الحال بالنسبة للديون. وتعد القيمة الاقتصادية المضافة من أفضل مقاييس الأداء المالي لتقدير الربح الحقيقي نظراً لأنها تشمل الديون والملكية بالإضافة إلى الأرباح لكلفة رأس المال ككل.² ويقصد بالقيمة الاقتصادية المضافة تقدير الأرباح الاقتصادية الحقيقية للمؤسسة، وتعرف بمفهوم بسيط على أنها عبارة عن تلك النتيجة الاقتصادية التي حققتها المؤسسة بعد دفع مجموع الأعباء على الأموال المستثمرة (أموال خاصة وديون)، وتحسب بالعلاقة التالية:³

القيمة المضافة الاقتصادية = رأس المال المستثمر (معدل العائد لهذا رأس المال - تكلفة رأس المال)

وتتمثل الحالات المتعلقة بالقيمة المضافة الاقتصادية في:⁴

- إذا كانت موجبة فإن القيمة تمثل القيمة المضافة التي تخلقها المؤسسة إلى ثروة المساهمين؛
- إذا كانت سالبة فإن هذا يدل على تدهور ثروة المساهمين أي إن المؤسسة غير قادرة على تحقيق معدل العائد المطلوب.

و للمؤسسة ثلاثة طرق يمكن من خلالها تحسين القيمة الاقتصادية وهي كالتالي:

- تخفيض تكلفة رؤوس الأموال المستخدمة؛
- رفع إنتاجية الإستغلال؛
- تدنية الأموال المستثمرة بالتنازل عن النشاطات المكملة والإقتصار فقط على النشاطات الأساسية.

¹ مريم شكري نديم، مرجع سابق، ص 42.

² مريم شكري نديم، مرجع سابق، ص 43.

³ هوارى سويبي، دراسة تحليلية لمؤشرات قياس أداء المؤسسات من منظور خلق القيمة، مجلة الباحث، العدد 07، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010/2009، ص 61

ناظم حسن عبد السيد، مرجع سابق، ص 167.⁴

ثانياً - القيمة المضافة السوقية: ويقصد بالقيمة السوقية المضافة الفرق بين القيمة السوقية للمؤسسة ورأس المال المستثمر من قبل الملاك والمقرضين، أي يقيس هذا المقياس الفرق بين القيمة السوقية لرؤوس الأموال المستثمرة وقيمتها المحاسبية، غير أنّ المحيط الحالي الذي تتواجد به المؤسسة قد تغير كثيراً، مما جعل المقاييس المالية لا تجدي نفعاً كأدوات لقياس الأداء، لأنّ نظام القياس الحقيقي هو ذلك الذي يقيس ويضع العمليات التي تلعب دوراً محدداً للوصول إلى أداء متميز من وجهة نظر أهم الأطراف الآخذة في المؤسسة. إن هذا المقياس هو مقياس متعلق بالسوق المالي للقيمة التي أنشأتها الإدارة المالية حيث انه يبين كيفية قيام سوق المال بتقييم أداء المؤسسة من خلال مقارنته بين القيمة السوقية للقروض والقيمة السوقية لحق الملكية مع رأس المال المستثمر.

فالقيمة المضافة السوقية تمثل الفرق بين القيمة السوقية للمؤسسة ورأسمال المستثمر، أي تحسب بالعلاقة التالية:¹

$$\text{القيمة السوقية المضافة} = (\text{القيمة السوقية لاجمالي حقوق الملكية}) - (\text{القيمة الدفترية لاجمالي حقوق الملكية})$$

وتكون حالات القيمة السوقية المضافة كمايلي:²

- لما تكون هذه القيمة موجبة تدل على أن عوائد الأسهم في السوق قد ارتفعت؛
- أما اذا كانت سالبة فان هذه العوائد قد انخفضت؛
- أما الحالة الأخيرة اذا كانت معدومة فان العوائد ثابتة.

¹ محمد صالح الحناوي وآخرون، الادارة المالية - مدخل اتخاذ القرارات، الدار الجامعية، القاهرة، 2004، ص 102.

² مريم شكري نديم، مرجع سابق، ص46.

المطلب الثالث: تأثير أدوات المحاسبة الإدارية على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي

من خلال هذا المطلب سيتم دراسة تأثير كل من أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة على مؤشرات التحسين للربحية.

الفرع الأول: تأثير أدوات المحاسبة التقليدية على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي

سيتم تناول أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والمتمثلة في التحليل المالي، محاسبة التكاليف، الموازنات التقديرية ومحاسبة المسؤولية.

أولاً- تأثير التحليل المالي على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي: يتجلى تأثير التحليل المالي على مؤشرات التحسين للربحية من خلال نسب التحليل المالي للربحية التي تستخدم للحكم على كيفية كفاءة استخدام المؤسسة لموجوداتها¹، التي من أهمها نسب المردودية التي تعرف بأنها النسب التي تقيس المردودية على أنها الثمرة التي تجنيها المؤسسة من عدد كبير من القرارات والسياسات التي نفذتها²، حيث تبين فعالية استخدام رؤوس الأموال المستثمرة أي مساهمة المؤسسة في المحيط الإقتصادي والإقتصادي، ويمكن عرضها كمايلي:

أ- المردودية الإقتصادية: وهي المردودية من وجهة نظر الوسائل المستعملة من قبل المؤسسة لممارسة نشاطها ، وتحسب بالعلاقة التالية :

$$\text{ب- المردودية الاقتصادية} = \frac{\text{النتيجة الإجمالية}}{\text{مجموع الأصول}}$$

ت- المردودية المالية: تهتم المردودية المالية بالدرجة الأولى بالمساهمين، فإذا كانت النسبة مرتفعة لاسيما إذا كانت أكبر من نسبة الفائدة المطبقة على السوق المالي فإن المؤسسة لاتجد صعوبة في الرفع من أموالها الخاصة، وتحسب كمايلي :

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

ثانياً- تأثير محاسبة التكاليف على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي: تحرص المؤسسة الاقتصادية على تقليل التكاليف دون المساس بالمنتج ومواصفاته، لذا تهتم بنشر الوعي التكاليفي من خلال دراسة ومراجعة عناصر التكلفة للتوصل إلى سبل التقليل منها وزيادة العائد، لذا تهدف محاسبة التكاليف إلى رفع كفاءة عناصر

وائل محمد صبحي ادريس وطاهر محسن منصور الغالي، مرجع سابق، ص180.

² مبارك لسوس، مرجع سابق، ص 46

الانتاج بالعمل على التوفيق بين تقليل التكاليف وتعظيم الأرباح، حيث أن تحديد التكلفة يساعد المؤسسة الاقتصادية على اتخاذ القرارات الملائمة فهو يقوم بضبط التكاليف وتحديد كمية الانتاج والمبيعات التي تحقق أعلى ربحية ممكنة.¹

ثالثا- تأثير الموازنات التقديرية على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي: الموازنات التقديرية من الأدوات الهامة التي تستخدم لغرض تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية؛ وذلك لأن الهدف منها تحسين أساليب انتاج المؤسسة، فهي أداة تهدف إلى استخدام أصول المؤسسة بكفاءة عالية وربحية مرتفعة من خلال البحث عن الفرص التي تكون أكثر ربحية²، لأنها تلزم الادارة بتخطيط برامجها وسياساتها بعد دراسة الأسواق المنافسة، المنتجات والأساليب الحديثة للانتاج، اليد العاملة، الموارد... الخ، بما يقلل التكاليف ويعظم أرباح المؤسسة.

فالموازنات التقديرية تعبر عن الخطط في صورة كمية لفترة زمنية محددة في المستقبل وهذا مايزيد من أهميتها في عملية التقييم لأنها تحدد معايير أو مقاييس للأداء المالي خلال فترة الموازنة مما يساعد على قياس انحرافات الأداء الفعلي عن المتوقع بالموازنة وبالتالي معالجة تلك الانحرافات. والانحرافات اما أن تكون زيادة الاداء الفعلي عن الاداء المخطط ويمثل في هذه الحالة إسراف في التكلفة عن ماهو مخطط، واما أن تكون الانحرافات تميل الى نقص الاداء الفعلي عن الاداء المخطط، وفي كلتا الحالتين يجب دراسة وتحليل الانحرافات للوصول الى مسبباتها والعمل على معالجة الانحرافات السالبة ومنع حدوثها في المستقبل ودعم الانحرافات الموجبة.

رابعا- تأثير محاسبة المسؤولية على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي: محاسبة المسؤولية هي نظام علمي شامل يربط فيما بين التنظيم الإداري والنظام المحاسبي من خلال تقسيم المشروع إلى مراكز مسؤولية تساعد في ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عن هذا الأداء، وذلك من خلال نظام متكامل من التقارير يعتمد على تطبيق مبدأ الرقابة بالمسؤولية، وباعتبار أن مؤشرات الربحية تستعمل في قياس وتقييم الأداء المالي على مختلف مراكز المسؤولية، هذا ما سيدفع المسؤولين إلى التفاني في العمل، من خلال المساهمة بالقرارات المالية الملائمة ومن ثم تحسين الأداء المالي.

¹ عبد الناصر ابراهيم نور وعلبان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، عمان، 2002، ص17

² فركوس محمد، مرجع سابق، ص18.

الفرع الثاني: تأثير أدوات المحاسبة الادارية الحديثة على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي

سيتم التطرق في هذا الفرع إلى أدوات المحاسبة الادارية الحديثة والمتمثلة في تحديد التكاليف على أساس الانشطة، ادارة الجودة الشاملة، نظام التوقيت المنضبط والتكلفة المستهدفة.

أولاً- تأثير تحديد التكاليف على أساس الأنشطة على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي: ان اتخاذ القرارات الادارية السليمة هي التي تحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، أما القرارات غير الملائمة فمن شأنها أن تؤدي الى هدر الموارد وسوء استخدامها، لأجل ذلك فإن تطبيق أسلوب تحديد التكاليف على أساس الانشطة وما يقوم بتوفيره من معلومات دقيقة عن التكاليف يساعد الادارة على اتخاذ القرارات الملائمة الأمر الذي ينعكس بالإيجاب على حسن إستغلال الموارد المتاحة.

بمعنى أدق يساعد نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة على تجنب من التكاليف غير المضيفة لقيمة المنتج وبدون التأثير على جودة ومواصفات المنتج¹، وهذا من شأنه أن يحقق زيادة في الإيرادات وتخفيض التكاليف مما يؤدي الى زيادة الأرباح المحققة، وهذا بدوره يزيد الثقة بالمؤسسة وترتفع أسعار أسهمها في السوق وذلك للنمو المستمر في الأرباح، وهذا يؤثر تأثير محوري على مؤشرات ربحية المؤسسة من خلال تعظيم مردودية المؤسسة في الآجال القصيرة، ويساهم في خلق القيمة في الآجال الطويلة.

ثانياً- تأثير ادارة الجودة الشاملة على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي: يمثل تطبيق ادارة الجودة الشاملة من الفرص الكبيرة التي تتيح للمؤسسة الاقتصادية الزيادة المعتبرة في الأرباح من خلال الاستثمار الأمثل للموارد والتقليل من التكاليف (تقليص تكاليف الضياع والهدر)، ويؤدي تحسين الجودة عند تطبيق فلسفة ادارة الجودة الشاملة إلى زيادة مطابقة المنتوجات بالنسبة للمواصفات المطلوبة وبالتالي زيادة تدفقها مما يساهم بشكل فعال في زيادة المردودية ثم القيمة المضافة، كذلك يؤدي إلى ارتفاع الكفاءة في العمليات وبالتالي تقليل تكاليف الهدر والضياع ومن خلال تخفيض التكاليف فإن الربحية تعظم.

ثالثاً- تأثير نظام التوقيت المنضبط على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي: إن تأثير نظام التوقيت المنضبط يظهر جليا فيما يخص التمويل فإن هذا النظام يفرض التمويل بكميات قليلة حسب الانتاج هذا يؤدي

¹ كمال خليفة أبو زيد وعطية عبد الحي مرعي، مرجع سابق، ص 253.

الى تخفيض المساحات المخصصة للتخزين الى أدنى مستوى ممكن، وهذا ما يخفض التكاليف المرتبطة به وبالتالي تعظيم الأرباح.¹

رابعا- تأثير التكلفة المستهدفة على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي: تمثل فلسفة التكلفة المستهدفة الطريقة المناسبة لتحديد تصميم المنتج في حدود التكاليف المسموحة، وهو مايسمح للمؤسسة بالتحكم في المقدره الربحية للمنتج من خلال هامش الربح المحدد، وبالتالي ربحية المؤسسة وقيمتها. كذلك يساهم في زيادة المبيعات نظرا الى تأثيره المباشر في قرارات التسعير وفق متطلبات العملاء.

الفرع الثالث: تأثير التحسين المستمر على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي

يقترن التحسين المستمر بهدف أساسي ألا وهو تخفيض تكلفة المنتج من خلال التعديل في العمليات الانتاجية بعد ترتيب الانشطة الى مضيئة للقيمة وغير مضيئة، ومن ثم استبعاد الانشطة غير المضيئة للقيمة، ومحاولة تخفيض تكلفة الانشطة ذات التكلفة المرتفعة من خلال إختصار إجراءات أو مراحل أو..الخ، مع التحسين المستمر لنوعية المنتج النهائي، مما يحافظ على ربحية المنتج في ظل بيئة تنافسية وبالتالي تعظيم قيمة وربحية المؤسسة.

المبحث الثالث: المؤشرات غير المالية لتحسين الأداء المالي

أصبح استعمال مؤشرات التحسين المالية في الحكم على الأداء المالي غير كافي، لذا جاءت الضرورة الملحة الى البحث عن مؤشرات أخرى لتغطي العجز الذي أفرزته المؤشرات التقليدية وتعطي صورة أكثر شمولية للأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، والتي تتمثل في مؤشرات تحسين الأداء المالي غير المالية، لأن لها تأثير كبير على الأداء المالي على الرغم من كونها غير مالية، ومن أهم أوجه هذه المؤشرات نجد: الجودة، الميزة التنافسية

المطلب الأول: الميزة التنافسية

تسعى المؤسسة في بيئة تتسم بالازدحام التنافسي؛ قصد التفوق على منافسيها ضمن قطاعها، ولن يكون لها ذلك إلا إذا حازت على عنصر أو عناصر تميّزها عنهم، وهذا مايصطلح عليه بالميزة التنافسية والتي سنتطرق اليها بشيء من التفصيل.

الفرع الأول: تعريف الميزة التنافسية

فركوس محمد، مرجع سابق، ص 162. ¹

تعرف الميزة التنافسية بأنها القيمة الإضافية التي تقوم بخلقها المؤسسة بسبب كفاءتها التي تفوق كفاءة المنافسين في سوق المنتج، فالميزة التنافسية أكثر من كونها قيمة فهي تقود إلى ضمان الحصة السوقية للمؤسسة في السوق مما يضمن لها الاستمرارية وتحقيق الأرباح والنمو.

و"تبنى الميزة التنافسية بمجرد وصول المؤسسة إلى اكتشاف طرق تسيير وانتاج جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين، أي بمجرد إحداث عملية إبداع بمفهومه الواسع"¹، هذا التعريف يركز أكثر على الإبداع لخلق الميزة التنافسية.

وتعرف الميزة التنافسية أيضا على "أنها ميزة أو عنصر تفوق للمؤسسة يتم تحقيقه في حالة إتباعها لإستراتيجية معينة للتنافس"². هذا التعريف يركز على العملية الاستراتيجية في التنافس حيث أن المؤسسة قادرة أن تتبع استراتيجية أقل تكلفة للتفوق أو استراتيجية الجودة... الخ.

وتتمتع الميزة التنافسية بالخصائص التالية³:

- تبنى على اختلاف وليس على تشابه؛
 - يتم تأسيسها على المدى الطويل، باعتبارها تختص بالفرص المستقبلية أي الاستراتيجية طويلة المدى؛
 - عادة ما تكون مركزة جغرافيا.
- وحتى تكون الميزة التنافسية فعالة لابد وتحقيق المتطلبات التالية³:
- حاسمة، أي تعطي الأسبقية والتفوق على المنافس؛
 - الاستمرارية، بمعنى يمكن أن تستمر خلال الزمن وتكون بمثابة قاعدة للتمييز المستقبلي؛
 - إمكانية احتكارها، أي يصعب على المنافس محاكاتها أو إلغائها.

كل هذه الشروط ان توفرت مجتمعة تضمن فعالية الميزة التنافسية، حيث شرط الحسم مقرون بشرط الاستمرارية (لا يمكن أن تستمر وهي لاتملك الاسبقية)، وهذا الأخير مقرون بشرط إمكانية الاحتكار (لا يمكن أن تستمر وهي المنافس يستطيع محاكاتها).

¹ M. PORTER, l'Avantage concurrentiel des nations- inter-éditions, 1993, p 48

Ibidm, P 48.²

² Jean Jacques Lombin, Le marketing stratégique, 4 éd, Edition internationale, Paris, 1998, p 331.

³ G.GARIBALDI , Stratégie concurrentielle- choisir et gagner, ed. d'organisation, 1999,pp. 95-96.

الفرع الثاني: أنواع الميزة التنافسية

نميز بين نوعين من الميزة التنافسية النوع الأول المتمثل في ميزة التكلفة الأقل والثاني ميزة التميز.

أولاً-ميزة التكلفة الأقل: تتميز المؤسسة بصفة ميزة التكلفة الأقل إذا كانت تكاليفها المترابطة بالأنشطة المنتجة للقيمة أقل من تكاليف المنافسين، وللحيازة على ميزة التكلفة الأقل تتم مراقبة عوامل تطور مسببات التكاليف، حيث أن التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافسين، يكسب المؤسسة ميزة التكلفة الأقل.

إن تخفيض التكاليف يتطلب من المؤسسة الاقتصادية، سلسلة من التحسينات في مختلف الأنشطة قد يكون التحسين في عوامل لا تتطلب تغييرا كبيرا للإستراتيجية بقدر ما تتطلب من تغيير تنظيمي من قبل المديرين، وقد يكون التحسين جذري في سيرورة الأنشطة مايتطلب اعادة هيكلة شاملة، بالإضافة الى أن لكل مستخدم القدرة على تخفيض التكلفة في نطاق النشاط الذي يمارسه.

ثانياً- ميزة التميز: تتميز المؤسسة عن منافسيها في السوق عندما يكون بمقدورها الحيازة على خصائص فريدة ونوعية تجعل العميل يتعلق بها¹، تسمح هذه الميزة للمؤسسة بارتفاع مبيعاتها مما يؤدي إلى تحقيق هامش أرباح مرتفعة مقارنة بالمنافسين ما يضمن لها حصة سوقية كبيرة، لكن لابد على المؤسسة أن لاتتغاضى عن التوازن بين التميز والتكلفة، أي أن تولي اهتمام كبير بالتميز بغض النظر عن تكلفة هذا التميز.

في الأخير يمكن القول لابد على المؤسسة أن تولي اهتمام كبير لميزتي التكلفة الأقل والتميز، وذلك بالتوفيق بينهما وذلك بتصويب الجهود في اتجاه يحول دون هدر قدراتها وكفاءاتها، من الأحسن أن يتم تحقيق ميزة التكلفة الأقل وميزة التميز في آن واحد، دون تعارض بينهما لكي تفي بالمطلوب حتى لا تكون النتائج معاكسة للتوقعات، ويتم اختيار نوعية الميزة بمراعاة العوامل التالية:

- جاذبية النشاط؛
- حدة المنافسة؛
- التكنولوجيا المستعملة؛
- تطور احتياجات الزبائن خلال الزمن؛
- الفرص المستقبلية.

المطلب الثاني: الجودة

¹ G.Garibaldi ,Opcit, p152.

يعتمد العملاء بشكل كبير على المؤسسة الاقتصادية في سد احتياجاتهم من السلع والخدمات والتي يفترض أن تتسم بالجودة، لذا يستوجب عليها أن تولي اهتمام كبير على الجودة، وبالنظر لأهمية هذا المصطلح ودوره في تحقيق الأفضلية بين المؤسسات.

الفرع الأول: تعريف الجودة

في ظل التحديات المطروحة أمام المؤسسة الاقتصادية أصبحت الجودة هدفا أساسيا تسعى الى تحقيقه، نجد عدة محاولات لتقديم تعريف دقيق للجودة، وكانت كل التعريفات التي نتجت تحاول إبراز سمة معينة تقوم بالتمحور حولها، يمكن عرض بعض التعريفات فيما يلي:

- يرجع مفهوم الجودة Quality إلى الكلمة اللاتينية Qualitas التي تعني طبيعة الشخص أو الشيء، وكانت تعني قديما الدقة والإتقان،¹ ودرجة صلاحه²
- أما التعريف الآخر الذي يبرز أربع مستويات للجودة والتي تجعل منها هدفا استراتيجيا، كما يلي:³

- ↳ جودة المطابقة: أي مطابقة جودة المنتج للخصائص والمواصفات المحددة في التصميم؛
- ↳ إرضاء العملاء: من خلال التعامل معهم، ورصد متطلباتهم ومحاولة تلبيتها؛
- ↳ القيمة المطلوبة من قبل السوق الخاصة بالمنافسة: وذلك من خلال دراسة السوق وتحليل متغيراته من أجل تحديد القيمة الملائمة؛

- وهناك من يعرف الجودة بتقسيمها وفق خمسة مداخل ندرجها في:⁴

- 1- المدخل المبني على التفوق أو المثالية: تعرف الجودة وفق هذا المدخل بأنها مفهوم مطلق يعبر عن أعلى مستويات التفوق والكمال والتميز، ونستطيع التعرف عليها والشعور بها وتمييزها بمجرد الرؤية.
- 2- المدخل المبني على أساس المنتج: هذا المدخل يقوم بتحديد بعض الاعتبارات أو الخصائص التي يمكن قياسها وتحديدها بدقة لتوضيح مستوى الجودة العالية وهي تمثل بالنسبة للمنتج درجة احتوائه على خاصية أو عنصر ما من العناصر، والخواص المكونة له، فالمنتج ذو الجودة المتميزة يكون أقوى من المنتج ذي الجودة الرديئة.

مأمون الدرادكة وطارق الشلي، الجودة في المنظمات الحديثة، دار صفاء، القاهرة، 2002، ص15. ¹

² مهدي السامرائي، مرجع سابق، ص 27.

³ Brilman Jean, les meilleurs pratiques du management : au cœur de la performance, édition d'organisation, 3^{ème} édition, Paris, 2001, p91

خالد بن سعد عبد العزيز، إدارة الجودة الشاملة، مكتبة الملك، الرياض، 1997، ص 48⁴

3- المدخل المبني على أساس العميل: وفق هذه المدخل فإن الجودة تكمن في عين العميل أي أن الجودة يحددها العميل وليس المنتج، حيث يعتمد هذا المدخل على رضا العميل عن السلع والخدمات المقدمة، وإلى أي مدى تلبية أو تفوق هذه السلع أو الخدمات رغبات العميل واحتياجاته وتوقعاته. يتطلب هذا من المنظمة التركيز بشكل مستمر على العملاء وهي عبارة عن نظرة تسويقية للجودة.

4- المدخل المبني على أساس التصنيع: حيث تعرف الجودة على أساس مطابقة السلع والخدمات لمواصفات التصميم المحددة مسبقا لذا فالعميل يكون راضيا عندما تتطابق مكونات السلع أو خصائص الخدمات للمتطلبات.

5- المدخل المبني على أساس القيمة: يتمثل أساس هذا المدخل في أن أفضل جودة للمنتج هي تلك التي تقدم للعميل أقصى ما يمكن مقابل ما دفعه، أي تلبية احتياجات العميل بأقل سعر ممكن.

• أما الجمعية الأمريكية لضبط الجودة فإنها قامت بتبني تعريف الجودة التالي: "هي عبارة عن مجموعة من الخصائص والصفات الخاصة بالمنتج أو الخدمة التي تؤثر قابليتها على ارضاء الزبون المحددة والواضحة والضمنية."¹

• وبالنظر إلى التعريف المقدم من طرف معهد الجودة الفيدرالي الأمريكي فإن الجودة هي: "أداء العمل الصحيح وبشكل صحيح من المرة الأولى، مع الإعتماد على تقييم المستفيد في معرفة تحسن الأداء"²

• أما تعريف المنظمة الدولية للتقييس فعرفتها "بأنها الدرجة التي تشبع فيها الحاجات والتوقعات الظاهرية والضمنية من خلال جملة الخصائص الرئيسة المحددة مسبقا"³

• هذا وقد عرفها مركز التجارة الدولي من خلال تسليط الضوء على أربع أبعاد أساسية:⁴

لـ التركيز على السلعة المنتجة.

لـ التركيز على الخصائص والمواصفات المطلوبة.

لـ التركيز على العميل.

لـ التركيز على القيمة المضافة بالتوازي مع السعر والتكاليف.

¹ مهدي السامرائي، مرجع سابق، ص 28

نفس المرجع، ص 28²

³ محمد عبد الوهاب العزاوي، مرجع سابق، ص 15.

⁴ مهدي السامرائي، مرجع سابق، ص 29.

- والجودة في بحوث الأعمال نعني بها "الوفاء بتطلعات العميل من تقليل العيوب والنواقص، جودة المنتج، جودة الخدمة، جودة المسؤولية الاجتماعية، جودة السعر وتاريخ التسليم".¹

وعلى العموم يمكن القول بأن جودة المنتج تعني موائمة بدقة التفاصيل ومتطلبات العميل وتحقيقه لمواصفات التصميم، أي درجة الامتياز التي تستحوذها الأشياء.²

بعد طرح هذه التعاريف تجدر الإشارة أن تعريف الجودة هو عبارة عن عدة مفاهيم مترابطة فيما بينها وترتبط بعدة أشخاص، وكل طرف يستطيع أن يكيف هذا المفهوم من وجهة نظره هو كأن يكون عميل أو منتج أو منظمة تجارية أو مصلحة ادارية، فالجودة كمفهوم عام لا يوجد اختلاف كبير حول معناها فالكل يرغب في سلع وخدمات ذات مواصفات معينة، ولذلك فإن مفهوم الجودة سوف يظل كمحصلة نهائية يتمثل في الجهد والأنشطة التي تبذل من قبل العميل أو المنتج أو أية جهة كانت للوصول إلى أفضل الخصائص والصفات الموجودة في منتجات معينة لمقابلة الاحتياجات المطلوبة وتحقيق حالة الإشباع.

الفرع الثاني: أبعاد الجودة

باعتبار أن الجودة هي القدرة على قيام المنتج أو الخدمة بتلبية متطلبات وتوقعات العملاء أو تفوقها فإنها تتحدد بعدد من الخصائص أو الأبعاد إن توفرت في المنتج أو الخدمة اعتبر ذا جودة تؤدي إلى رضا العميل ويمكن إيجازها فيما يلي:³

- **الأداء:** ويشمل خصائص المنتج الأساسية والتي يتم تحديدها بالإعتماد على رغبات واتجاهات العملاء، من خصائص هذا البعد أنه قابل للقياس كسرعة الآلة.

- **المظهر:** وتعد من خصائص المنتج الثانوية، إن لهذه الخاصية تأثيرا في القرار الإقتنائي خاصة عندما تكون المنتجات في السوق لا تختلف من حيث الخصائص الأساسية.

- **المطابقة:** وذلك بمطابقة المنتج مع المواصفات المطلوبة أو معايير الصناعة.

- **الثبات:** مدى ثبات الأداء بمرور الوقت أو بمعنى آخر متوسط الوقت الذي يتعطل فيه المنتج عن العمل.

- **الصلاحية:** العمر التشغيلي المتوقع للمنتج.

¹ نفس المرجع، ص 27.

² كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، مرجع سابق، ص 300.

راجع: عبد الستار أحمد العلي، إدارة الإنتاج والعمليات، دار وائل، عمان، 2000، ص 3510

محفوظ أحمد جودة، إدارة الجودة الشاملة، مفاهيم وتطبيقات، دار وائل، عمان، 2003، ص 21

- الخدمات المقدمة: حل المشكلات والاهتمام بالشكاوي بالإضافة إلى مدى سهولة التصحيح ويمكن قياس هذه الخدمات على أساس سرعة وكفاءة التصحيح كخدمات مابعد البيع.
- الاستجابة: مدى تجاوب البائع مع العميل.
- الجمالية: شعور العميل بوجود الخصائص المفضلة لديه أي يهتم هذا البعد بالشكل العام للمنتج والكماليات التي يحتويها وهي تخضع لحاجات ورغبات العملاء بحيث تؤثر على تفضيلاتهم وترتيبهم للأولويات بين المنتجات المنافسة.
- السمعة: الخبرة والمعلومات السابقة عن المنتج والمؤسسة.
- الجودة المدركة: يعتمد هذا البعد في حالة عدم توفر معلومات كافية لدى العميل عن خصائص المنتج، في هذه الحالة يلجأ العميل إلى مقاييس غير منشورة عند القيام بمقارنة بين المنتجات المنافسة حيث لا يكون الحكم على المنتج من خلال خصائصه الموضوعية وإنما وفق مقاييس شخصية بحتة.

الفرع الثالث: قياس الجودة

عند قياس الجودة يجب أن نراعي ما يلي:¹

- لا بد وأن تحدد المواصفات الموضوعية تحديدا كميًا دقيقًا بحيث لا تحتل أكثر من نتيجة وتحليل.
- عدم التناقض بين المواصفات .
- التحديد الدقيق للمواصفات وحيثياتها بالنسبة للعامل.
- تجميع كافة البيانات والمعلومات حول هذه المواصفات في وثيقة وصفية واحدة.

المطلب الثالث: تأثير أدوات المحاسبة الادارية على المؤشرات غير المالية لتحسين الأداء المالي

تقوم أدوات المحاسبة الادارية بالتأثير المباشر على المؤشرات غير المالية وذلك أما بقياسها أو تحسين استخدامها

الفرع الأول تأثير أدوات المحاسبة الادارية على الميزة التنافسية

مهدي السامرائي، مرجع سابق، ص 309. ¹

في هذا الفرع سيتم التطرق الى استخدام أدوات المحاسبة الادارية في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية من خلال اضافة الميزة التنافسية.

أولاً- سلاسل القيمة والميزة التنافسية: ينبغي على المؤسسة تحسين الأولويات التنافسية لديها والتي تتمثل في الانتاج بأقل التكاليف وبنوعية عالية، وكذا التسليم الوقتي والاستجابة السريعة لطلبات المستهلك، والمرونة في الانتاج بما يناسب متطلبات المستهلك، وأخيرا الابتكار في تقديم منتجات جديدة، لذا نجد سلسلة القيمة تبدأ من توفير الموارد الجيدة وعمليات التحويل والتصميم المحسنة مما يساهم في تخفيض التكاليف وكذا تلبية المواصفات المطلوبة من طرف المستهلك، بالإضافة الى ايجاد القنوات التوزيعية الملائمة لتوصيل المنتجات في الوقت المناسب وبسعر معقول.

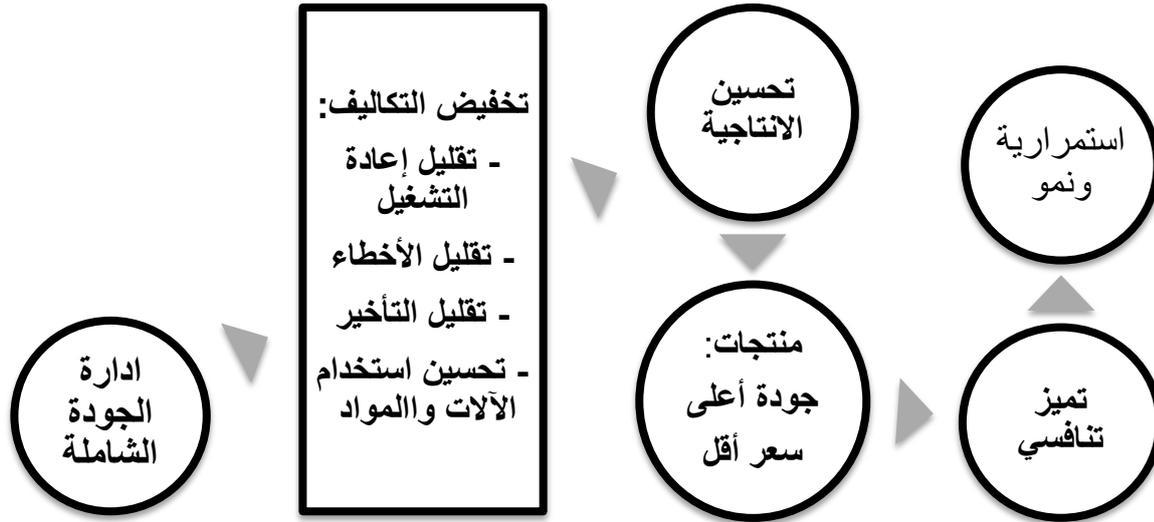
ثانياً- تأثير محاسبة التكاليف على الميزة التنافسية: تعمل المؤسسة الاقتصادية على اجتذاب مركزها التنافسي من خلال التميز في التكلفة، والذي يؤدي إلى بيع المنتج بسعر أقل من سعر المنافسين، حيث تساعد محاسبة التكاليف في وضع سياسة التسعير المناسبة وذلك عن طريق توضيح تكلفة انتاج الوحدة الواحدة مما يساعد الادارة في التسعير بعد تحديد الربح المعين وفق شروط المنافسة وبالتالي تحسين الميزة التنافسية لها.

ثالثاً- تأثير ادارة الجودة الشاملة على الميزة التنافسية: يتوقع العملاء الحصول على منتج عالي الجودة وبسعر منخفض وعلى المؤسسة الراغبة في التفوق التنافسي تنفيذ برنامج ادارة الجودة الشاملة، حيث يؤدي تطبيق هذه الأخيرة إلى تحقيق جودة المنتج بما يلاءم متطلبات العميل مما يساهم بشكل فعال في زيادة رضا العميل وبالتالي زيادة الحصة السوقية¹ وهذا ما يؤدي بطبيعة الحال الى تحصيل الميزة التنافسية للمؤسسة وديمومتها²، والشكل التالي يوضح تأثير ادارة الجودة الشاملة على الميزة التنافسية للمؤسسة:

الشكل رقم (22): ادارة الجودة الشاملة وتحسين الميزة التنافسية

¹ محمد عبد الوهاب عزراوي، مرجع سابق، ص 69.

وائل محمد صبحي ادريس وطاهر محسن منصور الغالي، مرجع سابق، ص 142 ²



المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على: وائل محمد صبحي ادريس و طاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل، عمان، 2009، ص 142.

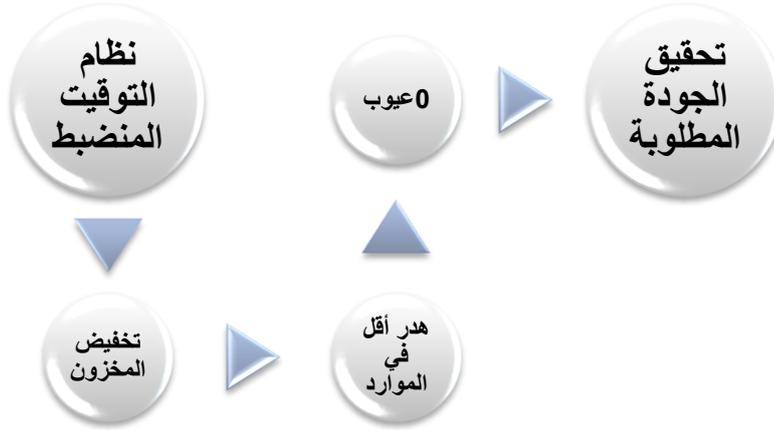
رابعا-تأثير تحديد التكاليف على أساس الأنشطة على الميزة التنافسية: كثيرا ما تعتمد زيادة القدرة التنافسية على السعر والجودة وخدمة العميل، وبما أن نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة يهتم بتوفير المعلومات الدقيقة عن تكاليف المنتج ويساعد الادارة على إختيار البديل الأفضل بخصوص التسعير، فإن الاحاطة بجميع ظروف المنافسين تساعد على اتخاذ قرارات أكثر ملائمة بالنسبة للعملاء. وعلى العموم أثبتت جل الدراسات الحديثة إن هذا الأسلوب يساهم في تدعيم القدرة التنافسية وذلك من خلال تخفيض التكاليف وبالتالي يصبح بإمكان المؤسسة الاقتصادية أن تتنافس جميع المؤسسات سواء في السوق المحلية أو السوق الدولية، الأمر الذي ينعكس ايجابا على حصة المؤسسة السوقية والميزة التنافسية لها.

خامسا- تأثير التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية: يمثل عنصر التكلفة أحد العناصر المهمة لتحقيق المبيعات بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية في بيئة تنافسية، وللحيازة على ميزة التكلفة الأقل يتم الاستناد إلى مراقبة عوامل تطور التكاليف، حيث أن التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافس، يكسب المؤسسة ميزة التكلفة الأقل، وهذا ما يصبو إليه مبدأ التكلفة المستهدفة، حيث تقوم هذه الأخيرة بتحديد التكاليف التي تميز المؤسسة على نظيراتها في القطاع وذلك بعد القيام بدراسة دقيقة ومعمقة للسوق التنافسي، من خلال استهداف التكلفة المناسبة وبالتالي يعمل على تخفيض الأنشطة غير المضيفة للقيمة وذات تكاليف مرتفعة ليصل الى التميز في التكلفة. مما يساهم في اضافة ميزة تنافسية للمؤسسة.

الفرع الثاني: تأثير أدوات المحاسبة الادارية على الجودة

أما تأثير أدوات المحاسبة الادارية على الجودة في المؤسسة الاقتصادية فيتمثل في:
أولاً- تأثير نظام التوقيت المنضبط على الجودة: إن نظام التوقيت المنضبط هو نظام يعتمد بدرجة كبيرة على الانتاج بالوحدة وفق سلاسل صغيرة حتى يتسنى اجراء تقييم دقيق للمنتوج، وهذا ما يساعد بدرجة كبيرة في سهولة الرقابة على الجودة مما يسمح بالإنتاج بجودة أكبر ووفق المواصفات المطلوبة، والشكل الموالي يوضح العلاقة بين تطبيق نظام التوقيت المنضبط وتحقيق الجودة:

الشكل رقم (23): العلاقة بين نظام التوقيت المنضبط والجودة



المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على: وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل، عمان، 2009

يستدل من الشكل بأن تطبيق نظام التوقيت المنضبط من شأنه أن يساهم بشكل كبير في تحقيق الجودة عن طريق مميزاته من تخفيض المخزون تقليل الهدر في الموارد وكذا القضاء على العيوب.

ثانياً- تأثير ادارة الجودة الشاملة على الجودة: إن ادارة الجودة الشاملة تمثل فلسفة انصب اهتمامها بدرجة كبيرة على العملاء من خلال توفير منتجات وخدمات ذات جودة عالية¹، حيث تتضمن هذه الفلسفة جودة العمليات بالإضافة إلى جودة المنتج ويركز على العمل الجماعي وتشجيع مشاركة العاملين وإندماجهم بالإضافة إلى التركيز على العملاء ومشاركة الموردين، تخفيض التكاليف ورفع حصة السوق.²

وائل محمد صبحي ادريس وطاهر محسن منصور الغالبي، مرجع سابق، ص 142¹

² Potie N Christian, **La qualité**, la revue de gestion et entreprise, INPED, Boumerdés, 1999, N° 9, p120.

ملخص الفصل:

تناول هذا الفصل أهم المعايير والمؤشرات التي يستند إليها لتحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، وأول المؤشرات التي تم التطرق إليها هي المؤشرات التقليدية ومؤشرات التحسين المالية والتي تتمثل في التوازن المالي، السيولة واليسر المالي، ثم تم التطرق إلى المؤشرات الحديثة هي مؤشرات التحسين للربحية والتي تتمثل في المردودية وخلق القيمة، وفي الأخير تم عرض المؤشرات المستحدثة لتحسين الأداء المالي وهي مؤشرات التحسين غير المالية والمتمثلة في الميزة التنافسية والجودة.

على العموم تستخدم مؤشرات تحسين الأداء المالي لمعرفة مستوى أداء المؤسسة الاقتصادية من خلال تحليل مدى قدرتها على الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، ومدى نجاعتها في تحقيق الأهداف المرسومة، وكذا تشخيص مواطن القصور وتدعيم مواطن القوة، وتتفق هذه المؤشرات في العموم في كونها أدوات لقياس الأداء المالي، ولكن تختلف حسب طبيعة المؤسسة والغرض من هذا التقييم، وعليه لابد وأن تقوم المؤسسة الاقتصادية بالاختيار الأمثل للمؤشرات التي تتلاءم مع طبيعة المؤسسة.

الفصل الرابع :

أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي

لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية لأدوات المحاسبة الادارية والأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية سيكون هذا الفصل تطبيق لما تم التطرق اليه في الفصول النظرية؛ من خلال محاولة تطبيق البعض من الأدوات التي تم التعرض اليها، وتحديد مدى امكانية توفر البيانات الأولية لاسقاطها، والمساهمة في تفعيل دور هذه الأدوات لتحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة التطبيقية، ومن ثم استخلاص النتائج والاقتراحات وتعميمها للقياس. وستكون هذه الدراسة الميدانية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة وبالضبط ستركز الدراسة على منتج الدقيق الممتاز 25 كغ كمعيار.

وينقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية، حيث سيتم التطرق في بادئ الأمر إلى تقديم المؤسسة محل الدراسة، أما في المبحث الثاني سينطوي على عرض واقع استخدام أدوات المحاسبة الادارية في تحسين الأداء المالي بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة، والمبحث الأخير سيعرض المساهمة في تفعيل دور أدوات المحاسبة الإدارية لتحسين الأداء المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة-

المبحث الأول: مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة

قبل التطرق للمعطيات المحاسبية ومعالجتها في هذا المبحث سيتم تقديم المؤسسة محل الدراسة وهي مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة من خلال تعريفها ونشأتها والهيكل التنظيمي و الجانب الانتاجي الخاص بها مع التركيز على خط انتاج الدقيق والفرينة.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة

سيتم في هذا المطلب التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة من خلال عرض الجوانب القانونية، والأهمية التي تكتسبها هذه المؤسسة، والأهداف التي تسعى الى تحقيقها.

الفرع الأول: تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة

مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب هي شركة ذات مسؤولية محدودة برأس مال يقدر ب135 مليون دينار، أنشئت في إطار شراكة جزائرية امارتية، تقع المؤسسة في بلدية أوماش، دائرة أورلال، ولاية بسكرة (احدى ولايات الجنوب الشرقي الجزائري) وبمحاذاة المؤسسة محل الدراسة توجد تعاونية الخضر والحبوب الجافة التي تزودها بالمواد الأولية: القمح بنوعيه "اللين والصلب"، ولقد تم إقامة المشروع ببلدية أوماش لعدة اعتبارات أهمها الجبائية، حيث أن المؤسسة استفادت من الإعفاءات الضريبية المنصوص عنها في المرسوم التشريعي رقم (93-12)، تتربع المؤسسة على مساحة اجمالية تقدر ب 54225م²؛ تمثل المساحة المغطاة 4920م² مقسمة بين وحدة الفرينة والدقيق ب2850 م² ووحدة الكسكس ب 2070 م².

وفي 4 جوان 2007، تم تحويل الشكل القانوني للمؤسسة من شركة ذات مسؤولية محدودة إلى شركة ذات أسهم وتم رفع رأس مالها الاجتماعي إلى 300 مليون دينار جزائري. تحتوي المؤسسة على أربع وحدات هي:

- 1- وحدة إنتاج الدقيق والفرينة وهي الوحدة الرئيسية والتي ستكون موضوع الدراسة التطبيقية؛
- 2- وحدة إنتاج الكسكسي بنوعيه؛
- 3- وحدة الاستيراد والتصدير للمواد الغذائية ومواد تغذية الأنعام، لكنها ركزت نشاطها على استيراد القمح بنوعيه " اللين والصلب " بالدرجة الأولى بغية:
 - تموين خط انتاج الدقيق والفرينة.
 - من أجل بيعه في السوق الجزائري.
- 4- وحدة صوامع تخزين الحبوب وهي في طور الإنجاز تقع بميناء " جن جن" بولاية جيجل.

عرفت عملية بداية انجاز المؤسسة عدة مراحل لتليها بعد ذلك مرحلة الدخول الفعلي في عملية الانتاج، حيث بدأت وحدة الاستيراد والتصدير العمل في سنة 2000، باستيراد القمح بنوعيه وبيعه في السوق الوطنية واستغلال وقت الإنجاز في تحقيق فوائض تعود على المؤسسة وتساعد في تمويل عملية إنجاز الوحدات الأخرى، أما بداية الانجاز خط انتاج الدقيق والفرينة كان في شهر أكتوبر من عام 2000 ونهاية أشغال الانجاز في جويلية 2002، أما الإنتاج الفعلي لمنتوج الفرينة والدقيق كان في شهر مارس من سنة 2003 كانطلاق فعلي ومستمر.

أما بالنسبة لوحدة الكسكي فكانت بداية الانجاز في شهر سبتمبر عام 2001 وانتهت في ديسمبر 2002 ودخلت مرحلة الإنتاج الفعلي في سبتمبر 2003، أما بالنسبة لوحدة صوامع التخزين فلا تزال في مرحلة الانجاز لحد الآن.

الفرع الثاني: أهمية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة

تحظى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بأهمية اقتصادية متميزة، كون منتجاتها أساسية، وتتوجه الى فئات واسعة من المستهلكين، وتقوم بتقديم مستوى عالي من الجودة تمكنها من منافسة المنتجات الأخرى وهذا راجع للتحكم في تقنيات الانتاج المتطورة.

تبرز أهمية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من خلال:

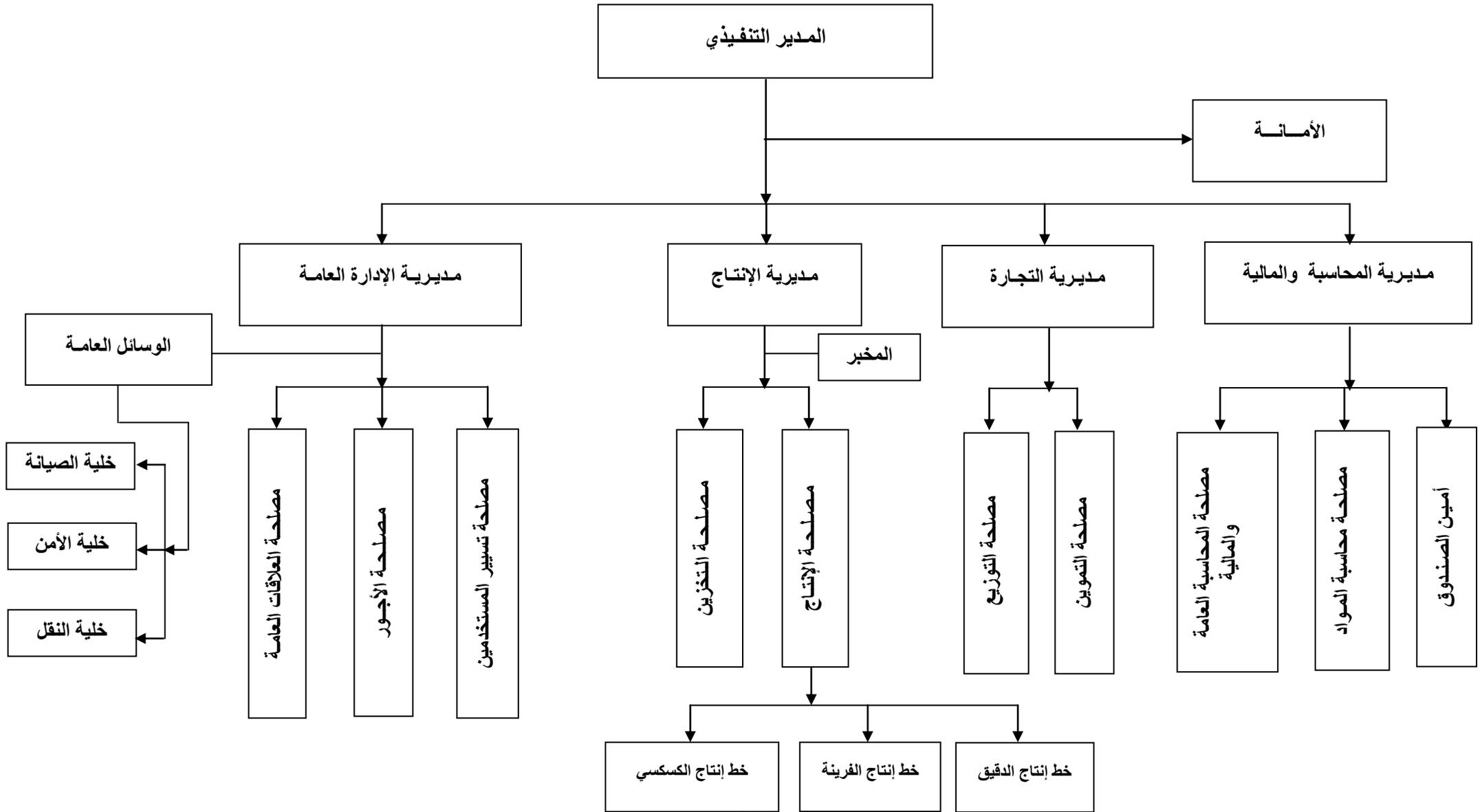
- 1-تعتبر منتجاتها أساسية وضرورية للمستهلك؛
 - 2-تغطي المؤسسة جزءا كبيرا من حاجيات السوق؛
 - 3- توفر مناصب شغل وبالتالي تساهم في امتصاص جزء من البطالة؛
 - 4-الموقع الجغرافي الإستراتيجي مما يمكنها من الاتصال بمناطق أخرى.
- ومن أجل تحقيق ميزة تنافسية وجذب أكبر عدد من الزبائن، قامت مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة بتسطير مجموعة من الأهداف تتمثل في:

- 1-العمل على توفير احتياجات السوق من المنتجات الغذائية؛
- 2-وضع سياسات إنتاجية متطابقة مع متطلبات السوق؛
- 3-وضع سياسات تجارية قادرة على مواجهة المنافسة؛
- 4-تسعى الى اكتساب موقع الريادة في مجال نشاطها؛
- 5-توسيع وتطوير وحدات الإنتاج والعمل؛

6- تخفيض تكاليف الإنتاج بالاستفادة من اقتصاديات الحجم من أجل الحصول على أسعار تنافسية.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة.

تقسم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب إلى عدة مديريات ومصالح من أجل التسيير الحسن وتسهيل عمليات الرقابة، ويوضح الهيكل التنظيمي مختلف الوظائف والمستويات الإدارية والعلاقات المختلفة بين مكونات المؤسسة حسب السلم الهرمي للسلطة كما يلي:



المصدر: مديرية الإدارة العامة

تتمثل مهام هذا التنظيم فيمايلي:

1-المدير التنفيذي: مكلف بحسن تسيير المؤسسة إداريا وتقنيا، واتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة والعمل على التنسيق بين مختلف المصالح.

2-الأمانة العامة: مكلفة التسجيل البريد الصادر والوارد واستقبال العملاء والزوار واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديریات والمصالح، وتبليغ المعلومات إلى مختلف المصالح.

3- مديرية الإدارة العامة: تحرص على تطبيق القوانين وضبطها وتندرج تحتها المصالح التالية:

أ- **مصلحة الوسائل العامة:** تعمل على تمويل مصالح المؤسسة بالمستلزمات المختلفة (وسائل نقل، عتاد ومعدات...الخ)، وتقوم بالمهام التالية:

- **الصيانة:** تعمل على صيانة الآلات ووسائل النقل وجميع التجهيزات الخاصة بالمؤسسة، من خلال:

• الصيانة الميكانيكية؛

• الصيانة الكهربائية.

- **خلية الأمن:** تحرص على أمن المؤسسة، وتقوم بتسجيل دخول وخروج الشاحنات وحمولتها فارغة ومعبأة لضمان مطابقة كمية الحمولة مع الكمية المدونة في وصل المواد.

- **خلية النقل:** تحرص على تأمين واستقبال الطلبيات الخاصة بالشراء وإيصال العينات الممنوحة للزبائن ونقل عمال المؤسسة.

ب-**مصلحة تسيير المستخدمين:** هذه مصلحة مختصة بتسيير شؤون العمال من بداية العمل إلى نهاية العقد وتوظيف وتصنيف العمال حسب الخبرة، ومراقبة العمال.

ج- **مصلحة الأجور:** تقوم بإعداد الأجور، وإعداد التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي.

د- **مصلحة العلاقات العامة:** تقوم بجميع الأعمال الإدارية الخارجية للمؤسسة مثل: صندوق الضمان الاجتماعي، مركز السجل التجاري...الخ.

4- مديرية الإنتاج: تشرف على الإنتاج من حيث الجودة ومراقبة الوزن الحقيقي للمنتجات كما تقوم بـ:

1- التعريف بسياسة المنتج؛

2- تحديد أهداف المؤسسة على المدى الطويل والعمل على تقليص وقت التسليم وكلفة الإنتاج؛

3- المشاركة في تحديد خصائص المادة الأولية والمنتج النهائي؛

4- العمل على إنتاج منتج مميز وفقا لنظام النوعية؛

5- تنظيم تجهيزات الإنتاج وصيانتها؛

6- تخفيض التكاليف التشغيلية للوظيفة التقنية؛

7- تشكيل برامج التكوين بالتنسيق مع مسؤول الإدارة العامة.

ويندرج تحت مديرية الإنتاج المصالح التالية: المخبر، مصلحة الإنتاج، مصلحة التخزين.

5-مديرية المحاسبة والمالية: تقوم بمراقبة كل العمليات الحسابية والمالية للمؤسسة، وتساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجاري وتتفرع عنها: مصلحة المحاسبة العامة والمالية، مصلحة محاسبة المواد، أمين الصندوق.

6- مديرية التجارة: وتضم مصلحة التجارة ومصلحة التموين والتوزيع.

المطلب الثالث: تقديم خط انتاج الدقيق والفرينة

سيتطرق في هذا المطلب إلى خط انتاج الدقيق والفرينة باعتباره منتج للدقيق الممتاز محل الدراسة التطبيقية، من خلال التعرض الى مستوياتها الادارية، والجوانب الانتاجية والتسويقية.

الفرع الأول: المستويات الادارية لخط انتاج الدقيق والفرينة

وهي تدخل ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتتكون من المستويات التالية:

1- مصلحة الإنتاج: تعمل على حسن سير العملية الإنتاجية من ناحية الجودة ومراقبة نوعية المنتج، وتقوم

هذه المصلحة بالمهام التالية:

- استقبال المواد الأولية؛
- خلط القمح وتصفيته من الشوائب وتحضيره للطحن؛
- وزن القمح المصفى لمعرفة وزن الفضلات المصفاة؛
- استقبال الأكياس؛
- تخزين وتصريف المنتج؛
- تحضير الأجهزة ومراقبة النوعية والجودة.

يقوم مسؤول الإنتاج بمتابعة كل مراحل عملية الإنتاج حتى الوصول إلى المنتج النهائي الذي ترسل عينة منه إلى المخبر لمراقبة النوعية، مع العلم أن المصلحة تتبع نظام تسيير الإنتاج بالحاسب الآلي (GPAO).

2- المخبر: يعمل المخبر على مراقبة المواد الأولية (القمح بنوعيه) وكذا المنتج النهائي، وتحديد الخصائص التحليلية لمتابعة مدى استقرار النوعية، حيث أن للمخبر مطحنة صغيرة تجريبية تضمن اختبار عينات القمح المقترحة من قبل الموردين من أجل تحديد مواصفات النوعية للمنتج النهائي، وهذا لغرض:

- احترام مواصفات مراقبة الجودة، ومتابعة المادة الأولية عند وصولها؛
- إمكانية المزج بين مختلف المواد الأولية لتحسين الجودة؛
- إمكانية التخزين.

3- مصلحة التخزين: تتمثل مهامها في تخزين المنتجات نصف المصنعة، والمنتجات النهائية في الصوامع والأماكن المخصصة.

4- مصلحة التجارة: يتم التنسيق بين مصلحة التجارة ومصلحة الانتاج بارسال بيانات عن حجم الانتاج والمخزون من المنتج النهائي لكي يتسنى لمصلحة التجارة القيام بمهامها، ويتم إرسال المخزونات لهذه المصلحة وتوزيعها حسب الأولوية كون أن الطلب أكبر من الإنتاج لبعض المنتجات، وتقوم هذه المصلحة بدراسة الطلبية وترتيبها حسب الأولوية في دفتر الطلبيات، الذي يتضمن تاريخ الطلبية، حجم المعاملات بالنسبة للزبون، حجم الحقوق، لتحقيق التوازن بين كمية المخزونات وحجم الطلبيات، والإشراف على عمليات تسجيل البيع ومتابعة حقوق المؤسسة الخاصة لدى الزبائن، ومتابعة الفوترة ليتم بعدها إرسال الفواتير إلى مصلحة المحاسبة، حيث تقوم هذه الأخيرة بتقديم تصريح شهري إلى مصلحة الضرائب، كما تقوم باستقبال الزبائن وتحديد نوعية الزبون، ثم تطلب منه إحضار ملف خاص يتضمن:

- نسخة من بطاقة الرقم الجبائي؛
- نسخة من بطاقة التعريف؛
- وصل طلبية فارغ مختوم عليه،
- وصل استقبال؛
- نسخة من شهادة الميلاد؛
- تصريح شرفي؛

• نسخة مستخرجة من السجل التجاري.

كما يتم في مصلحة التجارة تحقيق الصفقات التجارية وتحديد الطلبيات، والبحث عن أسواق جديدة وزبائن جدد، والعمل على مواجهة المنافسين وتحقيق أكبر قدر من المبيعات.

5- **مصلحة التموين والتوزيع:** تقوم هذه المصلحة بعدة مهام، تبدأ من مصلحة التجارة التي ترسل المعلومات اللازمة الخاصة بالزبائن، وإرسال وصلات البيع إلى مصلحة المحاسبة والمالية، وإعداد التقرير اليومي الذي توضح فيه عملية خروج البضاعة، ثم إرساله إلى مدير الإنتاج، كما لها علاقة بمصلحة التعبئة والتغليف، حيث تصدر إليهم الأمر بإرسال البضائع بعد تعبئتها، ومن بين الوصلات المستعملة في هذه المصلحة:

- وصل الدفع: وثيقة تثبت إيداع المبلغ، تسلم من قبل أمين الصندوق؛
- وصل التسديد: وثيقة تثبت قيمة المبلغ المسدد، تسلم من قبل مصلحة التجارة؛
- وصل الاستلام: وثيقة تثبت عملية استلام البضاعة؛
- وصل الخروج: وثيقة تسمح بخروج البضاعة من المؤسسة؛
- كشف العملاء: وهي وثيقة تملأ للزبائن الدائمين فقط، تثبت فيها كمية البضاعة المأخوذة ودفعاتهم النقدية.

6- **مصلحة المحاسبة العامة والمالية:** و تتمثل مهامها في:

- التقييد المحاسبي وإعداد القوائم المالية (لعمليات خط انتاج الدقيق والفرينة)؛
- متابعة جميع المهام الخاصة بخط انتاج الدقيق والفرينة؛
- مراقبة فواتير الشراء وتحرير الصكوك من أجل تسديد ديون الموردين.

7- **أمين الصندوق:** يقوم بتسديد مصاريف وأعباء المؤسسة، وتسديد أجور العمال وقبض مداخيل المؤسسة.

8- **مصلحة محاسبة المواد:** تتكفل بالمتابعة اليومية لتحركات المواد (دخول وخروج)، وإنشاء كشف المبيعات والمشتريات.

الفرع الثاني: الجانب الانتاجي لخط انتاج الدقيق والفرينة

أولاً- **تجهيزات الانتاج:** تتميز هذه التجهيزات "المطحنة" بالحدائثة والعصرنة نظرا لعلامتها العالمية من مؤسسة (BULLHER) السويسرية والتي تمتلك أجود وأحدث تكنولوجيات طحن الحبوب في العالم، وتقدر طاقة

الانتاج النظرية لمطحنة الدقيق بـ 220 طن/يوم أما الطاقة النظرية لمطحنة الفريئة فهي تقدر بـ 330 طن/يوم أي بطاقة انتاج اجمالية تقدر بـ 550 طن / يوم.

ثانيا-تشكيلة منتجات خط انتاج الدقيق والفريئة: استجابة لرغبات العملاء يقوم خط انتاج الدقيق والفريئة بتقديم تشكيلة واسعة من المنتجات كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (01): تشكيلة منتجات خط انتاج الدقيق والفريئة

سعة الكيس	النوع	المنتج
25/50 كغ	عادية "خبز"	الفريئة
01/05/10/25/50 كغ	ممتازة	
25 كغ	خشن	الدقيق
25 كغ	عادي درجة ثانية	
05/10/25 كغ	ممتاز	
25 كغ	سمولات	
40/100 كغ	النخالة	

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات مصلحة الانتاج

الفرع الثالث: مراحل انتاج الدقيق والفريئة

تمر عملية انتاج الدقيق والفريئة بالمراحل التالية:

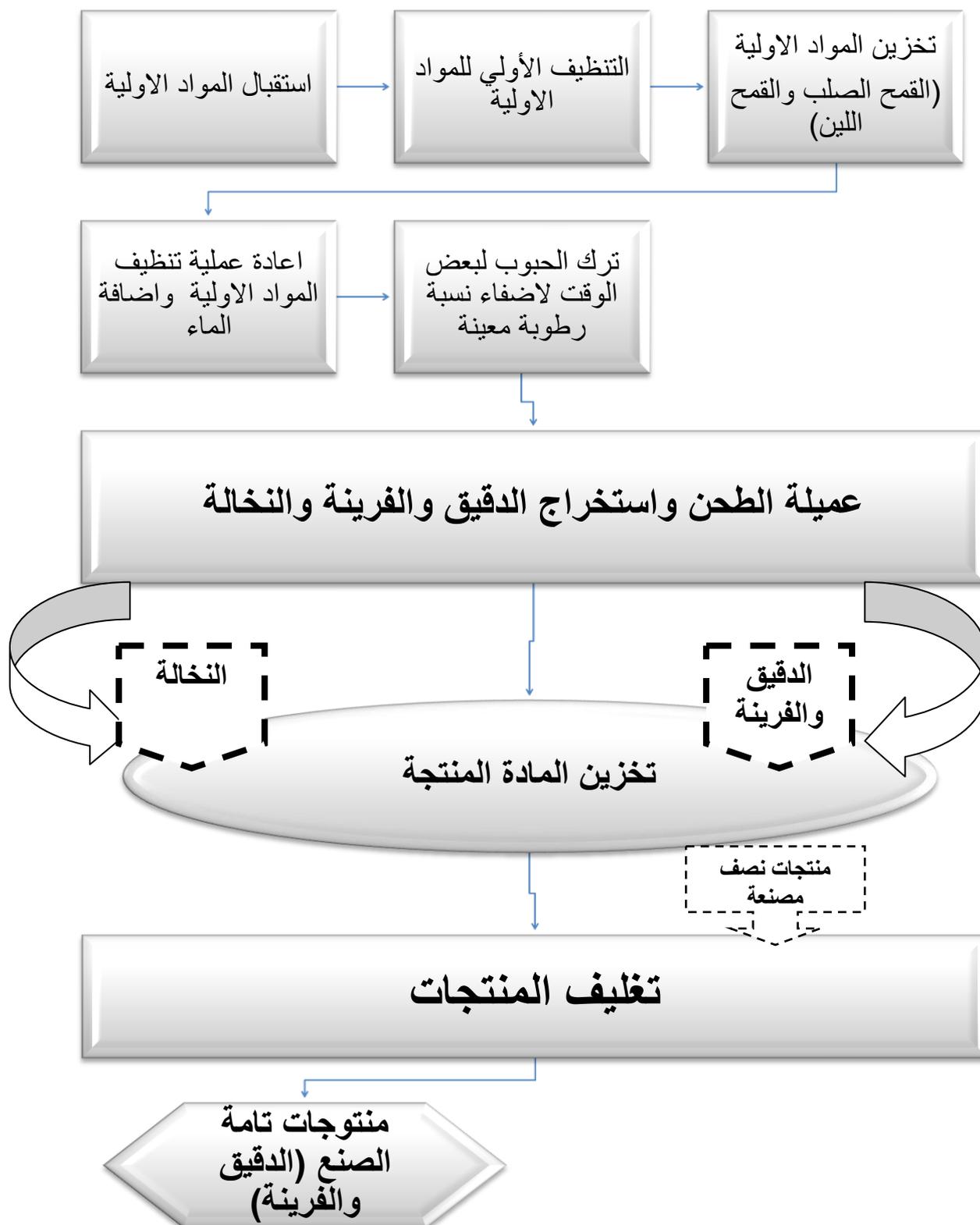
- **المرحلة الأولى:** بعد استقبال المواد الأولية (القمح الصلب والقمح اللين) يتم التنظيف الأولي للقمح المستقبل بنوعيه، ويتم التخلص من الفضلات والشوائب كالحديد، الأعواد، الحجارة... الخ، ثم تخزن المادة الأولية في الصوامع؛
- **المرحلة الثانية:** هي مرحلة تهيئة الرحي، حيث يتم إعادة تنظيف القمح بنزع القشور والحبوب المنكسرة وإزالة الغبار العالق بالقمح، ثم إضافة الماء وترك الحبوب لبعض الوقت لتأخذ درجة رطوبة معينة (فترة راحة)؛
- **المرحلة الثالثة:** وهي مرحلة الطحن، بعد انقضاء فترة الراحة المقررة للقمح سواء القمح الصلب أو القمح اللين، يتم إدخاله في آلات الطحن أين ينتج عن عملية الطحن منتج ثانوي النخالة ومنتج

نصف مصنع متمثل في الدقيق الممتاز وفريضة الخبز، هذه الأخيرة بعدما تتم عملية غربلتها تنتج عنها: منتجات ثانوية أخرى متمثلة في النخالة والسمولات. ونسبها تكون بحسب نوعيه القمح الصلب المستعمل، كذلك الأمر بالنسبة لفريضة الخبز أين ينتج معها منتج ثانوي متمثل في الفريضة الممتازة ونسبتها تكون بحسب نوعية القمح اللين المستعمل، وفي هذه المرحلة يتم تخزين المنتجات نصف المصنعة في صوامع مخصصة لذلك؛

■ **المرحلة الرابعة:** وهي مرحلة تعبئة المنتجات النهائية في أكياس بأحجام مختلفة لتلبية مختلف رغبات الزبائن.

و يمكن تلخيص هذه المراحل في الشكل التالي:

الشكل رقم (25): مراحل إنتاج الدقيق والفرينة



المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات مصلحة الانتاج

الفرع الرابع: الجانب التسويقي لانتاج الدقيق والفرينة

يمكن حصر السياسات التسويقية لدقيق والفرينة في: سياسة المنتج، سياسة السعر، سياسة الترويج، سياسة التوزيع.

أولاً- سياسة المنتج: تنتج المؤسسة تشكيلتين من المنتجات: السميد، الدقيق (الفرينة)، إضافة إلى منتجات ثانوية أخرى كالنخالة، وتعتبر نوعية المنتجات التي تعد من أهم العوامل التي تساهم في تسهيل عملية التسويق، بحيث هناك علاقة طردية بين نوعية المنتج ودرجة الإقبال عليه، فكلما كانت هذه النوعية جيدة كلما زاد الإقبال على المنتجات والعكس صحيح، لهذا قامت المؤسسة بإنشاء مخبر يساعدها في المحافظة على مستوى جودة منتجاتها.

أما فيما يتعلق بنوعية التجهيزات فإن المؤسسة تعتمد على نظام آلي عبر كافة مراحل الإنتاج من لحظة استقبال المادة الأولية (قمح صلب وقمح لين) إلى مرحلة تغليف المنتج النهائي، وقامت المؤسسة مؤخراً بتجديد التكنولوجيا المستخدمة في تنظيف القمح.

ثانياً- سياسة التسعير: يعتبر السعر من أهم عناصر المزيج التسويقي للوحدة، ويتم اتخاذ القرارات التسعيرية لمنتجات المؤسسة عن طريق تحديد تكاليف المواد الأولية وتكاليف الإنتاج، ثم يضاف إليها هامش ربح معين يحدد على أساس التكلفة الإجمالية، وبشكل السعر أهم العوامل التي تؤثر على توزيع المنتجات، حيث أن كل تغير يطرأ عليه ينتج عنه تغير في الكميات المباعة، بمعنى أن هناك علاقة عكسية بين السعر ومبيعات المنتجات، فإذا ارتفع السعر انخفضت الكميات المباعة والعكس صحيح. كما تجدر الإشارة بأن أسعار أغلب منتجات المؤسسة تخضع للتسقيف في السعر من الجانب القانوني.

ثالثاً- سياسة الترويج: لم تولي المؤسسة الجانب الترويجي للمنتجات اهتماماً كبيراً، لأنها لم تعاني من مشاكل التصريف، وتقتصر وظيفة الترويج على توزيع بعض المطويات التي تعرض من خلالها مختلف منتجاتها على المتعاملين، إضافة إلى بعض الهدايا الموزعة خلال كل رأس سنة، وتمارس المؤسسة الإشهار من خلال علامتها التجارية على وسائل النقل التابعة لها، إضافة إلى المشاركة في المعارض الوطنية.

رابعاً- سياسة التوزيع: إن سياسة توزيع الدقيق والفرينة تكون وفق طريقتين لتوزيع منتجاتها هما طريقة التوزيع المباشر إلى العميل وطريقة التوزيع غير المباشر عن طريق الوسطاء.

1- طريقة التوزيع المباشر: حسب هذه الطريقة هناك علاقة مباشرة تربط المؤسسة بالعملاء دون وسيط وفق قناة توزيع قصيرة لإيصال المنتجات، وتتعامل المؤسسة بهذه الطريقة مع المؤسسات التابعة للدولة وتجار الجملة والمستهلكين الصناعيين، والمستهلكين النهائيين الذين يشترون منتجاتهم من نقاط البيع التابعة للوحدة.

2- طريقة التوزيع غير المباشر: وفق هذه الطريقة يتم الاستعانة بالوسطاء لتصريف المنتجات، وهم تجار الجملة وتجار التجزئة، وهؤلاء بدورهم يتعاملون مع المستهلكين النهائيين والمستهلكين الصناعيين. تعمل المؤسسة جاهدة لتقريب منتجاتها إلى عملائها في مختلف المناطق، حيث تتكفل بتلبية طلبات منطقة بسكرة وما جاورها من خلال البيع في المصنع لتجار الجملة إضافة إلى نقاط البيع التابعة لها والموزعة في عدة تجمعات سكانية، حيث توزع هذه الأخيرة إلى تجار التجزئة والمستهلكين النهائيين، أما بالنسبة لعملية التوزيع في المناطق الأخرى فإنها تعتمد على التجار، وأهم هذه المناطق هي الوادي، تقرت، ورقلة إضافة إلى مناطق تواجد الثكنات العسكرية للجيش كتمنراست، والأغواط، ورقلة...الخ.

المبحث الثاني: واقع استخدام أدوات المحاسبة الادارية في تحسين الأداء المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة

سيتركز في هذا المبحث إلى عرض واقع استخدام أدوات المحاسبة الادارية من طرف المؤسسة، وواقع تقييم وقياس الأداء المالي فيها.

المطلب الأول: واقع استخدام أدوات المحاسبة الادارية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة

من الملاحظ أن الهيكل التنظيمي للمؤسسة لا ينطوي على فرع أو قسم للمحاسبة الإدارية ومن خلال الدراسة الميدانية، لوحظ أنها لا تطبق أي أداة من أدوات المحاسبة الادارية (الحديثة منها أو التقليدية)، إلا أنه قبل 5 سنوات كانت المؤسسة تقوم بإعداد الموازنات التقديرية.

الفرع الأول: استخدام الموازنات التقديرية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة

يتم اعداد الموازنات التقديرية من طرف مصلحة المحاسبة والمالية بعد اجتماع مع رؤساء المصالح الأخرى: رئيس مصلحة التجارة، رئيس مصلحة الانتاج ورئيس مصلحة الموارد البشرية، حيث تناقش الموازنة التقديرية لكل مصلحة على حدة بمراعاة الخبرة المهنية لرئيس المصلحة من جهة والأهداف المرسومة من جهة أخرى مع الأخذ بعين الاعتبار الإمكانيات المتاحة. وتقوم المؤسسة بإعداد الموازنات التقديرية وفق المراحل التالية:

1- بالنسبة لموازنة التموينات: يتم اعداد هذه الموازنة بالتنسيق بين مصلحة التجارة - قسم المشتريات مع مصلحة الانتاج لتحديد الكمية الواجب شراؤها، مع مراعاة النسبة المحددة قانونا (50%) بالنسبة للقمح الصلب و(60%) بالنسبة للقمح اللين، حيث يقوم الديوان المحلي للحبوب والبقول الجافة بتموين المؤسسة بهذه النسبة من القدرة الانتاجية وعلى 5 أيام في الأسبوع، أي أن النسبة التمييزية الحقيقية للقمح الصلب واللين لا تتعدى 45 % من قدرتها الانتاجية، وعلى هذا الأساس يتم تقدير التموينات في هذه الموازنة.

2- بالنسبة لموازنة الانتاج: يتم اعداد هذه الموازنة بالتنسيق مع مصلحة الانتاج وبالاعتماد على الموازنة السابقة، حيث تحدد الكمية المقدرة للانتاج بالاعتماد على نسب محددة مبنية على مدى خبرة مسؤول مصلحة الانتاج، حيث تتأثر بحسب نوعية التموينات من القمح.

3- بالنسبة لموازنة المبيعات: بعد اعداد موازنة الانتاج تأتي مرحلة اعداد موازنة المبيعات من خلال تقدير الكميات المباعة، حيث يتم اعدادها بالتنسيق مع مصلحة التجارة - قسم المبيعات، ويتم تقدير المبيعات عن طريق وضع تقديرات للكميات المباعة الشهرية بالاعتماد على مبيعات السنوات الماضية مع اضافة

هامش معين يقدر على أساس خبرة رئيس مصلحة التجارة مع مراعاة هدف المؤسسة للفترة المتوقعة من كمية المبيعات المراد تحقيقها في السنة.

4- بالنسبة لموازنة مستلزمات الإنتاج: انطلاقا من موازنة الإنتاج وموازنة المبيعات يتم وضع موازنة لجميع المستلزمات لتنفيذ البرنامج الإنتاجي، حيث يتم تقدير الكمية اللازمة من المستلزمات الداخلة في العملية الإنتاجية والمتمثلة في: الأكياس، الخيط، الماء... الخ. ويتم تحديد اسعار الأكياس والخيط بموجب الاتفاقية المبرمة بين المؤسسة والموردين، وبالنسبة للماء والكهرباء والبنزين فإن أسعارها محددة.

5- بالنسبة لموازنة اليد العاملة: في هذه الموازنة يتم حصر عدد العمال اللازمين في قسم الانتاج، ويتم تقدير القيمة النقدية لليد العاملة من خلال تقدير قيمة الأجور التي ستمنح لهم.

6- بالنسبة لموازنة التكاليف غير المباشرة: في هذه الموازنة يتم تحديد كافة التكاليف غير المباشرة التي ستتحملها المؤسسة خلال العملية الانتاجية كمصاريف الضرائب والرسوم، المصاريف المالية، الإهلاكات.... الخ.

وفي الأخير تجدر الاشارة أن الموازونات المعدة تكون لسنة واحدة فقط، وبعد اعداد جميع هذه الموازونات، تعرض على مجلس الادارة للمصادقة عليها ومن ثم اعتمادها من طرف جميع المصالح والأقسام.

الفرع الثاني: واقع استخدام محاسبة التكاليف في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة

سيعرض في هذا الفرع واقع حساب التكاليف بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة والمالية لسنة الاستغلال* 2012، ويمكن توضيح مختلف الخطوات التي تتبعها المؤسسة في تحديد تكاليفها كما يلي:

أولاً- عناصر التكاليف: وتشمل مايلي:

1- المواد الأولية والمستلزمات ومختلف المواد الاستهلاكية الاخرى:

أ- **المواد الأولية:** وتشمل تكاليف شراء القمح بنوعيه الصلب واللين، حيث أن عملية التموين بالقمح وأنواعه يتحكم بها الجانب القانوني في إطار السياسة الوطنية لدعم النشاط الفلاحي لإنتاج القمح، فرضت الدولة الرسم على استيراد القمح بأنواعه، وقامت بتدعيم القمح المباع من الديوان المحلي

* لكون الدراسة التطبيقية ابتداءت في سنة 2013 .

للحبوب والبقول الجافة؛ حيث يباع القمح اللين بـ 1285 دج بينما السعر الحقيقي له يصل الى 3500 دج، وبالنسبة للقمح الصلب فيباع بـ 2280 دج بدل 4500 دج للسعر الحقيقي، مما أجبر المؤسسة على اقتناء المواد الأولية من الديوان، فأصبح المحتكر الوحيد، أيضا هناك قيد آخر عند شراء المواد الأولية يتمثل في الكميات المشتراة من طرف الديوان المحلي للحبوب والبقول الجافة، حيث يحدد حصة كل مؤسسة بـ 50 % من الطاقة الإنتاجية للقمح الصلب، يوميا لمدة 22 يوم في الشهر.

ب- الأكياس: تحصل المؤسسة على الأكياس من الموردين.

ج- الخيط: يشتري الخيط بنوعية خاصة بالكيلوغرام من السوق المحلية.

د- البطاقات: تقوم خط انتاج الدقيق والفرينة بطبع البطاقات بمطبعة خاصة.

هـ- الماء: يستعمل الماء الصالح للشرب لتتقية القمح، حيث يتم الحصول عليه من المنابع الصافية عن طريق التعاقد مع مجموعة من الموردين.

و- استهلاكات أخرى: تتمثل في مختلف المواد التي تستهلك بمجرد الحصول عليها كمواد التنظيف، الخردوات، البنزين والمازوت لتشغيل معدات النقل، والكهرباء لتشغيل المطحنة، وقطع الغيار... الخ.

2- أجور المستخدمين: تتمثل في الأجر القاعدي ومختلف العلاوات والمنح والتعويضات الممنوحة للعمال، بالإضافة إلى اشتراكات رب العمل في الضمان الاجتماعي والتي تقدر بـ 26 %.

3- الخدمات: تتمثل في مصاريف ايجار المحلات المستغلة كنقاط بيع والمصاريف المتعلقة بها كالكهرباء، الماء.. الخ، والصيانة والاصلاحات المتعلقة باصلاح تجهيزات الانتاج وترميمات المباني... الخ، بالإضافة إلى أتعاب محافظي الحسابات والمحامين والموثقين.. الخ.

4- الضرائب والرسوم غير المسترجعة: تتمثل في الرسم على النشاط المهني (TAP) المفروض على نقاط البيع، وحقوق الطابع التي تفرض عند الشراء النقدي، بالإضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم الأخرى.

5- المصاريف المالية: تشمل فوائد القروض الممنوحة من طرف البنوك وعمولات تحصيل الصكوك وفوائد دورية ثابتة متعلقة بحسابات الوحدة، ومختلف المصاريف المتعلقة بكشف الحساب وتحويل الشيكات وتحويل الأموال بين الحسابات... الخ.

6- حقوق الاستغلال: تتمثل في حقوق استغلال البرامج وبراءات الاختراع، مثل برنامج المحاسبة العامة، وبرنامج الأجور... الخ.

7- المصاريف المختلفة: وتشمل:

أ- التأمينات: مصاريف تأمين مختلف أصول المؤسسة، ومختلف التجهيزات الأخرى مثل السيارات والشاحنات.

ب- اقتطاعات أخرى ومنح: تتمثل في مجموع التكاليف التي تتكبدتها المؤسسة في شكل مساعدات تقدمها إلى الجمعيات والنوادي الرياضية والإعانات الأخرى... الخ.

ج- المصاريف المختلفة الأخرى: وتتمثل في مختلف المصاريف التي تتحملها المؤسسة الناتجة عن التسيير الجاري كالغرامات والعقوبات... الخ.

8- مخصصات الاهتلاكات والمؤنات: وتتمثل في أقساط اهتلاك الدورة لمجموع الاستثمارات، ومختلف المؤنات المشكلة لمواجهة تدني قيم المخزون والحقوق... الخ.

ثانيا- حساب التكلفة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة: من خلال الدراسة الميدانية وجد أن المؤسسة لا تقوم بتطبيق أية طريقة من الطرق العلمية لمحاسبة التكاليف، بل تقوم باستخدام طريقة عملية لتحديد تكلفة المنتجات تمر بالمراحل التالية:

تبدأ من تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء متغيرة وثابتة، ثم تحديد تكلفة إنتاج القنطار الواحد من المنتج بنوعيه، ثم تحديد تكلفة المواد الأولية المستهلكة للحصول على القنطار الواحد من المنتج، وأخيرا تحديد سعر التكلفة بجمع تكلفة استهلاك المواد الأولية والأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة. وفي ما يلي عرض مختلف مراحل حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة:

1- تقسيم أعباء المحاسبة العامة إلى متغيرة وثابتة: يتم تقسيم حسابات التكاليف على أساس تغير المبالغ من سنة إلى أخرى وليس على أساس العلاقة بحجم الإنتاج، ثم تقسم على عدد الوحدات المنتجة من أجل تحديد التكلفة الوحدوية وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوحدوية} = \frac{\text{المبلغ الكلي للعبء}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}}$$

بهذه العلاقة يتم حساب التكلفة الوحدوية لجميع عناصر التكاليف ويمكن حساب هذه التكلفة بعد تحديد حجم الانتاج من منتوجي الدقيق والفريئة والذي يوضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): حجم الانتاج لسنة 2012

الوحدة: قنطار

الرقم	المنتوج	الكمية بالقنطار
01	دقيق	284 767,86
02	فرينة	436 911,00
	المجموع	721 632,26

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة والمالية

في الجدول السابق تم تحديد حجم انتاج المؤسسة من الدقيق والفرينة، وسيتم حساب التكلفة الودوية للدقيق والفرينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): تقسيم الاعباء وفق الثبات والتغير بدلالة حجم الانتاج

الوحدة(دج)

سعر/ قنطار		مبلغ التكلفة	التكلفة	الرقم
دقيق	فرينة			
الاعباء المتغيرة				
1,54	1,54*	1 108 784,39	الماء	01
12,06	0,00	8 700 000,00	محسن الفرينة	02
17,02	17,02	12 279 074,47	الكهرباء المستهلكة	03
13,69	13,69	9 878 148,45	قطع الغيار	04
2,07	2,07	1 493 899,30	خردوات	05
0,65	0,65	470 252,60	مستلزمات مكتب	06
3,77	3,77	2 719 000,72	الوقود	07
0,25	0,25	180 400,00	ملابس العمال	08
2,87	2,87	2 070 202,82	مواد وأدوات مختلفة	09
3,14	3,14	2 263 248,21	صيانة إصلاحات	10
5,38	5,38	3 884 940,00	أتعاب	11
0,08	0,08	56 589,40	دعاية وإشهار	12
3,65	3,65	2 631 529,68	نقل السلع	13
4,64	4,64	3 346 694,60	تنقلات، مهمات واستقبالات	14
2,62	2,62	1 890 643,75	مصاريف البريد والهاتف	15
0,20	0,20	145 014,01	الخدمات البنكية	16

* تحسب بقسمة مجموع تكاليف الماء على مجموع حجم الانتاج.

99,26	99,26	71 626 926,02	أجور المستخدمين	17
0,86	0,86	623 195,00	ضرائب ورسوم غير مسترجعة على رقم الأعمال	18
3,02	3,02	2 177 973,72	ضرائب ورسوم أخرى	19
0,61	0,61	439 032,36	الأعباء الاستثنائية	20
177,36	165,30	118 176 765,11	المجموع الجزئي للأعباء المتغيرة	

الأعباء الثابتة

3,55	3,55	2 558 935,79	مصاريف التأمين	21
138,39	138,39	99 864 450,14	مخصصات الإهلاك، المؤونات وخسائر القيمة	22
141,93	141,93	102 423 385,93	المجموع الجزئي للأعباء الثابتة	
319.29	307.23	220 600 151,04	التكلفة الوحودية الاجمالية	

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة والمالية

لقد تم في هذا الجدول حساب التكلفة الوحودية لكل عناصر الأعباء سواء المتغيرة منها (تتغير قيمتها من سنة إلى اخرى) أو ثابتة كالتكلفة الوحودية لعنصر الماء من أجل انتاج قنطار واحد من الدقيق هي 1.54 دج، ومن ثم جمعها للحصول على التكلفة الوحودية الاجمالية؛ حيث ان التكلفة الوحودية الاجمالية لمننوج الدقيق تقدر بـ 307.23 دج أما منتوج الفرينة بـ 319.29 دج.

2- تحديد تكلفة انتاج الدقيق الممتاز*

تحدد تكلفة انتاج الدقيق من خلال العلاقة التالية:

تكلفة انتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز = (تكلفة شراء القمح الصلب المستهلك - مبيعات السيمولات - مبيعات النخالة) / (الكمية المنتجة من منتوج الدقيق الممتاز)

حيث:

تكلفة الشراء = (الكمية المنتجة) × (ثمن شراء القنطار)

* لأن هذه الدراسة ستركز على مننوج الدقيق الممتاز.

$$\text{ثمن بيع المنتج الثانوي} = (\text{الكمية المنتجة}) \times (\text{سعر البيع المتوقع})$$

أ- تحديد تكلفة شراء القمح الصلب المستهلك من خلال المعادلة السابقة:

$$\text{تكلفة الشراء} = 284767.860 \times 2280.00 = 649270720.80 \text{ دج}$$

ب- تحديد ثمن البيع المحتمل لكل منتج ثانوي:

$$\text{ثمن بيع السمولات} = 27204.53 \times 1369.86 = 37266329.45 \text{ دج}$$

$$\text{ثمن بيع النخالة} = 73296.52 \times 1223.48 = 89676664.23 \text{ دج}$$

ج- تحديد تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز:

$$\text{تكلفة انتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز} = (89676664.23 - 649270720.80) - 37266329.45$$

$$2834.63 \text{ دج} = (184266.81) / (89676664.23)$$

وبالتالي تقدر تكلفة إنتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز ب: 2834.63 دج.

والجدول التالي يوضح طريقة حساب تكلفة انتاج القنطار الواحد من الدقيق الممتاز بالإعتماد على العلاقات السابقة.

الجدول رقم (04): تكلفة انتاج الدقيق الممتاز لسنة 2012

المبالغ الإجمالية (دج)	تكلفة الوحدة/القنطار (دج)	الإنتاج/ بالقنطار	الطبيعة
649 270 720,80	2 280,00	284 767,860	تكلفة شراء القمح الصلب
37 266 329,45	1 369,86	27 204,53	ثمن بيع السمولات
89 676 664,23	1 223,48	73 296,52	ثمن بيع النخالة
522 327 727,11	2 834,63	184 266,81	تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة والمالية

تم الاشارة بأن المؤسسة لا تتبع الطرق العلمية في تحديد التكلفة، فمن البديهي حساب التكلفة يكون بدلالة تكلفة شراء المواد الأولية وتكلفة الانتاج، لكن هذه المؤسسة لا تقوم بشيء من هذا القبيل، لا تأخذ بالحسبان أعباء الشراء والانتاج، بل تعتمد على تكلفة الشراء وأسعار بيع المنتجات الثانوية لهذا المنتج. من الجدول السابق نجد أن تكلفة إنتاج القطار الواحد من الدقيق الممتاز تقدر بـ: 2 834,63 دج.

3- تحديد سعر تكلفة منتجات الدقيق الممتاز: بعد حساب تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز، يتم تحديد سعر تكلفة هذه المنتجات، وللتوضيح أكثر ستكون دراسة تكلفة منتج دقيق ممتاز 25 كلغ من خلال المراحل التالية:

- أ- تحديد مستلزمات انتاج قنطار واحد من الدقيق الممتاز 25 كلغ، وتتمثل هذه المستلزمات في:
 - 1 قنطار من الدقيق الممتاز قبل وضعه في الأكياس الذي حددت تكلفته في المرحلة السابقة بـ : 2 834,63 دج؛
 - 4 أكياس حجم 25 كلغ؛
 - 2,4 غرام خيط لإنتاج أربعة أكياس حيث يخصص 0,6 غرام لكل كيس؛
 - بطاقة لكل كيس أي 4 بطاقات للقطار الواحد.
 - ب- إضافة التكلفة المتغيرة والتكلفة الثابتة الوحودية أي التكلفة الوحودية الاجمالية التي تم حسابها في الجدول رقم (03) للحصول على سعر تكلفة القطار الواحد من منتج دقيق ممتاز 25 كلغ والمقدرة بـ: 307.23 دج.
- وتظهر المراحل السابقة في الجدول التالي:

الجدول رقم (05): سعر تكلفة منتج دقيق الممتاز 25 كلغ لسنة 2012

التعيين	الوحدة	الكمية	تكلفة الشراء (دج)	تكلفة القنطار (دج)
الدقيق الممتاز	قنطار	1,00	2 834,63	2 834,63
كيس	كيس	4,00	14,50	58,00
خيطة (0,6 غ/كيس)	غرام	2,40	232,56	0,56
بطاقة	بطاقة	4,00	0,25	1,00
تكلفة إنتاج القنطار الواحد من منتج دقيق ممتاز وزن 25 كغ (1)				
التكلفة الوحودية الاجمالية (2)				
307.23				
سعر تكلفة منتج 25 كلغ دقيق ممتاز (3) = (1) + (2)				
3 201,42				
سعر بيع القنطار (4)				
3 412,18				
الهامش الربح (4) - (3)				
210,76				
نسبة الهامش				
%6.177				

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات مصلحة المحاسبة والمالية

يوضح الجدول طريقة الحصول على سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز 25 كغ، من خلال تحديد تكلفة انتاج القنطار الواحد ثم اضافة التكلفة الوحودية الاجمالية، من الجدول رقم (05) إن المؤسسة حققت هامش ربح يقدر بـ 210.76 دج أي بنسبة 6.177 %.

المطلب الثاني: الأداء المالي في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة

يلاحظ من الدراسة الميدانية أنه لا توجد اي أداة أو مقياس لتقييم وقياس الأداء المالي في المؤسسة، بل يتم تقييم الأداء المالي في محاسيبها، حيث تعتبر النتيجة الصافية المدرجة في الكشوف المالية السنوية المقياس الأساسي والنهائي لمردودية المؤسسة، وبالتالي تسمح بقياس أدائها المالي خصوصا من جانب المساهمين والمحللين الماليين، فهي تعد الدليل على الصحة المالية للمؤسسة. وفي بعض الأحيان قد تقوم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة بتقييم أداءها المالي بمقارنة رقم الأعمال المحقق بالسنوات السابقة، وتسجيل الانحرافات إن وجدت، وهذا الأسلوب لا يتم وفق طرق علمية ممنهجة بل يتم وفق طريقة عشوائية لا يمكنها المساهمة في عملية التقييم أو القياس.

بينما تقوم بعملية تقييم يومية للسيولة من خلال تقديم مسؤول الخزينة تقرير يومي للمدير العام عن قيمة الخزينة، لكن هذا التقييم لا يعتبر فعال لأنه لا يتم وفق معايير محددة، أي لا يوجد معيار تعتمد المؤسسة بالحكم بأن السيولة جيدة أو وجود انحرافات سلبية؛ يكفي وجود سيولة والخزينة غير معدومة لكن هل هذه السيولة كافية أم لا؛ لا تؤخذ بعين الاعتبار. لذا لا يفي هذا التقييم بالأداء المالي.

المبحث الثالث: تفعيل استخدام أدوات المحاسبة الادارية في تحسين الأداء المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة

سيتم في هذا المبحث المساهمة في تطبيق مجموعة من أدوات المحاسبة الادارية ومحاولة تبيان أثر تطبيقها في تحسين الأداء المالي من خلال مختلف مؤشرات، واختيار هذه المجموعة من الأدوات لم يأتي بمحض الصدفة بل كانت نتيجة لعدة اعتبارات منها:

- حاولنا مسح جميع أنواع أدوات المحاسبة الإدارية فأخذنا من الأدوات التقليدية التحليل المالي ومحاسبة التكاليف، واخترنا من الحديثة سلاسل القيمة والتكلفة المستهدفة، وأما أدوات المحاسبة الادارية للتحسين المستمر فحاولنا تطبيق بطاقة الأداء المتوازن.
- إن هذه الأدوات المختارة تؤثر بشكل ملموس في جميع مؤشرات الأداء المالي التي تم التطرق اليها في الجانب النظري.
- امكانية تطبيقها في المؤسسة(كالتوقيت المنضبط لا يمكن تطبيقه في هذه الصناعة لأنه يرتكز أكثر شيء على المنتجات الكبيرة كالسيارات)، بالإضافة الى توفر البيانات الأولية لتطبيق هذه الأدوات.

المطلب الأول: دور التحليل المالي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

يلعب التحليل المالي دور كبير في قياس وتقييم الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، لذا سيتم اعداد الميزانيات المالية المختصرة ومن ثم محاولة معالجة مختلف بياناتها وفق أساليب التحليل المالي من أجل تقييم الاداء المالي.

الفرع الأول: اعداد الميزانيات المالية المختصرة للمؤسسة لسنة 2011،2012

سنقوم باستخدام الميزانيات المحاسبية المالية للمؤسسة في التحليل المالي دون اجراء أية تعديلات، لأنها معدة وفق النظام المحاسبي المالي؛ وفيما يلي سيتم عرض الميزانية المالية لسنة 2012 لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - خط انتاج الدقيق والفرينة.

الجدول رقم (06):الميزانية المالية (أصول) بتاريخ 2012/12/31

الميزانيات المالية المختصرة لسنة 2011 و2012

بالاستناد على المعلومات المالية المدرجة في الميزانية السابقة، وبالاعتماد على استحقاقية المدينون والدائنون، سيتم اعداد الميزانية المالية المختصرة لسنتين 2011 ، 2012 على التوالي في الجداول الاتية:

الجدول رقم (08): الميزانية المالية المختصرة لسنة 2011

الوحدة: (دج)

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
804 082 556,76	الأموال الدائمة**:	754 149 367,98	الأصول الثابتة*
741 941 672,93	الأموال الخاصة	254 463 410,89	الأصول المتداولة***:
62 140 883,83	ديون طويلة الأجل	59 749 405,41	قيم الاستغلال
204 530 222,11	ديون قصيرة الأجل	153 374 600,61	قيم غير جاهزة
		41 339 404,87	قيم جاهزة
1 008 612 778,87	المجموع	1 008 612 778,87	المجموع

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على الكشوف المالية

الجدول رقم (09): الميزانية المالية المختصرة لسنة 2012

الوحدة: (دج)

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
713 009 931,05	الأموال الدائمة:	622 233 081,70	الأصول الثابتة
686 188 820,82	الأموال الخاصة	244 881 994,73	الأصول المتداولة:
26 821 110,23	ديون طويلة الأجل	44 051 799,84	قيم الاستغلال
154 105 145,38	ديون قصيرة الأجل	177 764 719,01	قيم غير جاهزة
		23 065 475,88	قيم جاهزة
867 115 076,43	المجموع	867 115 076,43	المجموع

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على الكشوف المالية

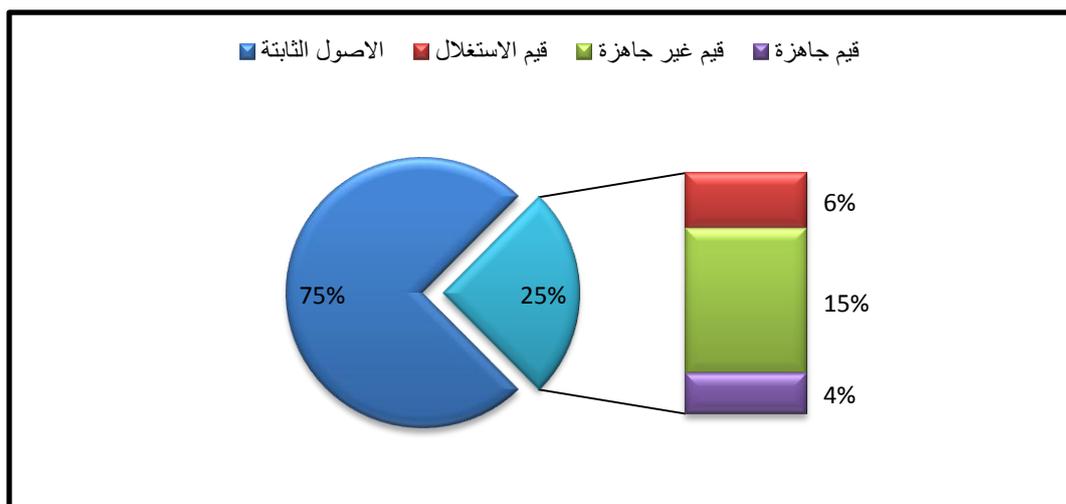
* هي تلك الاصول التي تستخدم في العمليات الرئيسية للمؤسسة والتي تبقى في حوزتها لسنوات.

** وتشمل الالتزامات طويلة الأجل.

*** هي تلك الاصول التي يتوقع تحويلها الى نقدية خلال سنة مالية واحدة.

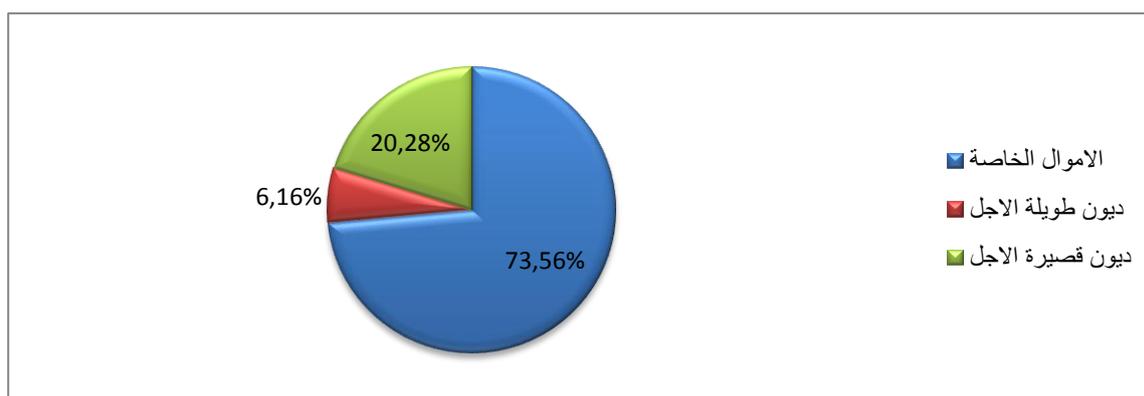
لتسهيل عملية تحليل الميزانية المالية المختصرة للسنتين سيتم التمثيل البياني لمختلف عناصر الميزانيتين كما هو موضح في الاشكال التالية:

الشكل رقم (26): تمثيل أصول الميزانية المالية المختصرة لسنة 2011

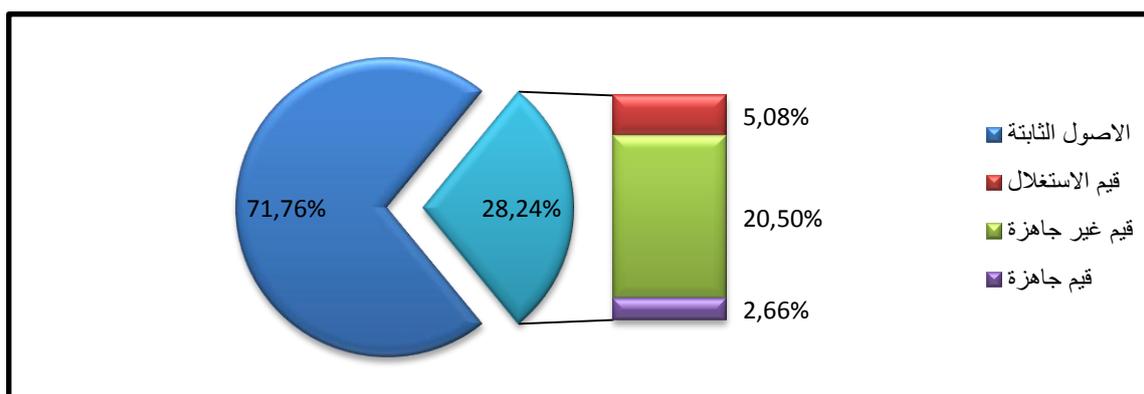


المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة

الشكل رقم (27): تمثيل خصوم الميزانية المالية المختصرة لسنة 2011

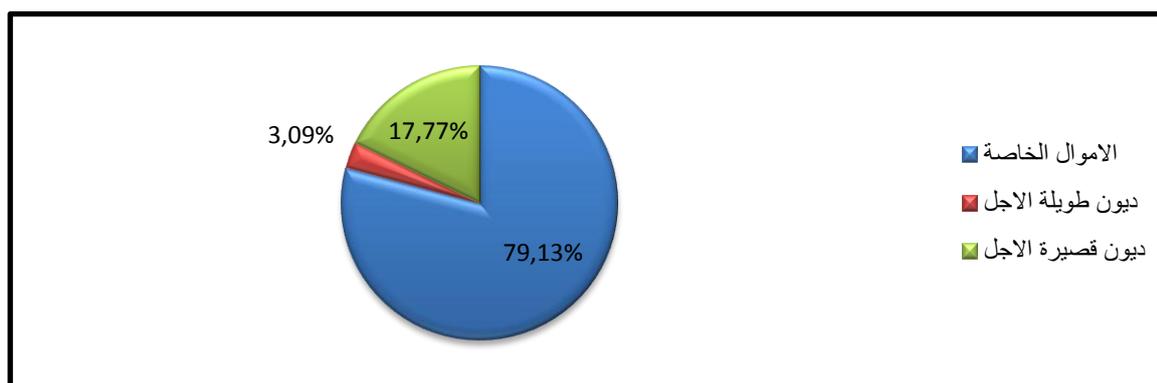


الشكل رقم(28): تمثيل أصول الميزانية المالية المختصرة لسنة 2012



المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة

الشكل رقم(29): تمثيل خصوم الميزانية المالية المختصرة لسنة 2012



المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة

من الأشكال يمكن مقارنة عناصر الميزانيتين الماليتين للسنتين 2011 و 2012، حيث تسمح لنا بتسجيل بعض الملاحظات، في جانب الأصول هناك انخفاض في قيمة الأصول الثابتة من السنة 2011 إلى السنة 2012 وكذا الأصول المتداولة بما فيها قيم الاستغلال والقيم الجاهزة والقيم غير الجاهزة. أما بجانب الخصوم فلاحظنا أن هناك انخفاض في قيمة الاموال الخاصة و لاحظنا انخفاض كبير في الديون طويلة الاجل والديون قصيرة الأجل (المؤسسة قامت بتسديد جل ديونها).

الفرع الثاني: التحليل المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي

يوجد هناك عدة مقاييس لقياس التوازن المالي في المؤسسة الاقتصادية كما تطرقنا اليها في الجانب النظري، حيث يعتبر من أهمها:

الجدول رقم (10): حساب مؤشرات التوازن المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة

الوحدة: (دج)

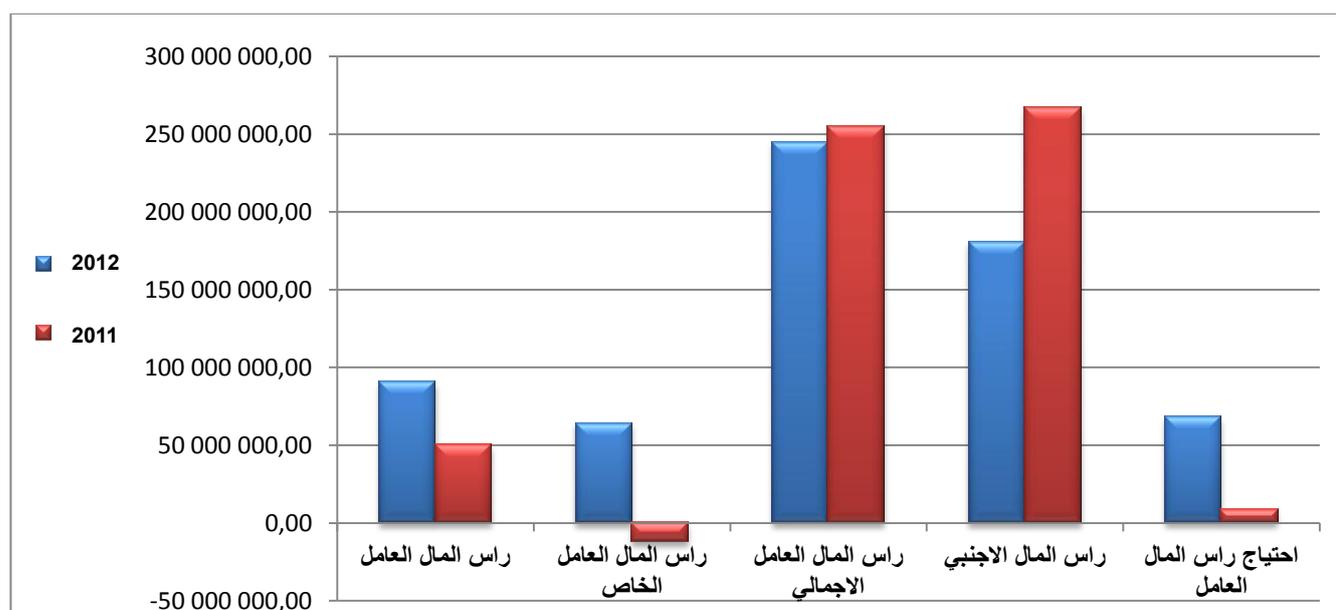
المقياس	العلاقة	2012	2011
رأس المال العامل	الأموال الدائمة- الأصول الثابتة	90 776 849,35	49 933 188,78
رأس المال العامل الخاص	الاموال الخاصة- الأصول الثابتة	63 955 739,12	-12 207 695,05
رأس المال العامل الاجمالي	مجموع الأصول المتداولة	244 881 994,73	254 463 410,89
رأس المال الأجنبي	مجموع الديون	180 926 255,61	266 671 105,94
احتياج رأس المال العامل	ق الاس+ق غ ج - دقأ- السلفات	67 711 373,47	8 593 783,64

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة

ولتوضيح أكثر سيتم التمثيل البياني لجميع هذه المؤشرات خلال السنتين محل الدراسة في الشكل التالي:

شكل رقم (30): التمثيل البياني لمؤشرات التوازن المالي

الوحدة: (دج)



المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على الجدول رقم (10)

من خلال مؤشرات التوازن المالي لميزانية المؤسسة لسنتين 2011، 2012 واستنادا إلى الجدول والشكل يستنتج مايلي:

- أن رأس المال العامل الصافي موجب خلال السنتين 2012 و 2011، وأن قيمته جد معتبرة وهو ما يؤكد أن المؤسسة تمتلك هامش أمان، وما يدل أن المؤسسة تمويل أصولها الثابتة عن طريق مواردها الدائمة، وبالتالي تحقق هامش أمان موجب يدعى رأس المال العامل الصافي، كما يلاحظ ارتفاع في رأس المال العامل في سنة 2012 وهذا راجع إلى الانخفاض في الأصول الثابتة لأن المؤسسة قد تنازلت على بعض من استثماراتها.
- رأس العامل الخاص سالباً خلال سنة 2011 ما يعني أن المؤسسة غير قادرة على تمويل أصولها الثابتة من مواردها الخاصة حيث تعتمد على الموارد الخارجية، إلا أن رأس المال الخاص كان موجبا في سنة 2012 أي أن المؤسسة قادرة على تمويل استثماراتها من المصادر الداخلية هو مؤشر ايجابي على عدم التبعية للأطراف الخارجية.
- من خلال مقارنة رأس المال العامل الإجمالي برأس المال العامل الاجنبي خلال فترة الدراسة يلاحظ أنه في سنة 2011 كان رأس المال العامل الاجمالي اقل من رأس المال العامل الاجنبي و هذا يدل على عدم امتلاك المؤسسة لسيولة كافية من اموالها الخاصة تمكنها من تمويل استثماراتها، اما سنة 2012 فقد كان رأس المال العامل الاجمالي اكبر من رأس المال العامل الاجنبي مما يدل على امتلاك المؤسسة سيولة معتبرة، إلا أن المؤسسة وكما يبدو غير مستقلة ماليا نظرا لاعتمادها على الديون مما يصعب عليها الحصول على ديون اضافية بسهولة.
- أن احتياجات رأس المال العامل موجبة بالنسبة للسنتين حيث يقدر هذ الاحتياج في سنة 2011 بـ 8 593 783,64 ثم انخفض سنة 2012 الى 67 711 373,47 وهذا راجع الى الانخفاض في كل من احتياجات التمويل وموارد التمويل وهذا معناه وجود احتياجات دورية (احتياجات دورة الاستغلال) وعليه ينبغي على المؤسسة إيجاد موارد لتغطية هذه الاحتياجات، وهذه الوضعية تستلزم على المؤسسة القيام بتخفيض قيمة احتياجات التمويل إما عن طريق تخفيض قيمة المخزونات، أو تخفيض قيمة الحقوق لدى الغير.

وعلى العموم فمؤشر التوازن المالي في هذه المؤسسة لا يدل على سلامة أدائها المالي، فخلال السنتين محل الدراسة تعاني المؤسسة من نقص في الوفاء باحتياجات الدورية (خلال سنة الاستغلال).

الفرع الثالث: التحليل المالي لمؤشرات السيولة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة

ستعتمد الدراسة على أهم المقاييس المعتمدة في التحليل المالي والتي تم التطرق اليها في الجانب النظري لقياس وتقييم السيولة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة والتي ستوضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (11): حساب السيولة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة

الوحدة: (دج)

المقياس	العلاقة	2012	2011
الخزينة	القيم الجاهزة- سلفات المصرفية	23 065 475,88	41 339 404,87
نسبة السيولة العامة	الاصول المتداولة/ الالتزامات المتداولة	158,91%	124,41%
نسبة سيولة الاصول	الأصول المتداولة/ مجموع الأصول	28,24%	25,23%
نسبة السيولة المختصرة	قج + ق غ ج / دق أ	130,32%	95,20%
نسبة السيولة الآنية	القيم الجاهزة/ الديون قصيرة الاجل	14,97%	20,21%

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة

قبل قراءة هذه المقاييس وتحليلها سنحاول تمثيلها بيانيا في الشكل التالي للتوضيح أكثر:

الشكل رقم (31): تطور الخزينة خلال 2011 و2012

الوحدة: (دج)



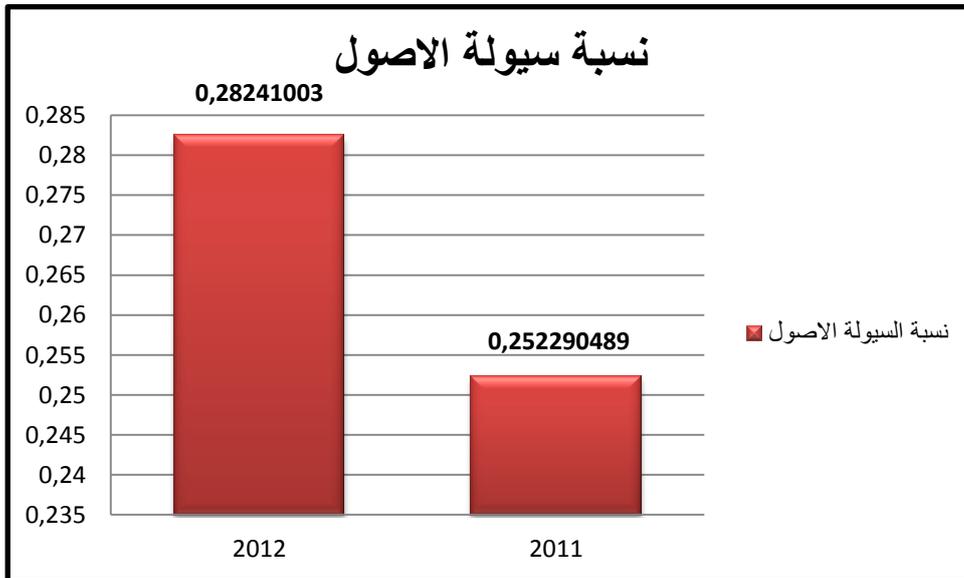
المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على الجدول رقم (11)

الشكل رقم (32): تطور نسبة السيولة العامة خلال 2011 و2012



المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على الجدول رقم (11)

الشكل رقم (33): تطور نسبة سيولة الاصول خلال 2011 و2012

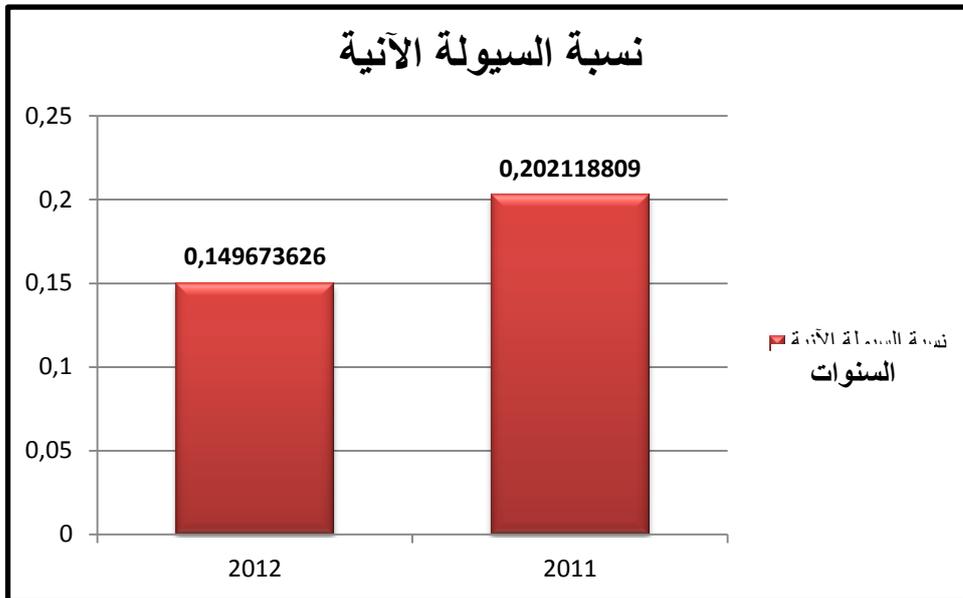


المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على الجدول رقم (11)

الشكل رقم (34): تطور نسبة السيولة المختصرة خلال 2011 و 2012



الشكل رقم (35): تطور نسبة السيولة الآتية خلال 2011 و 2012



من خلال الجدول السابق والشكل التوضيحي يستنتج ما يلي:

- أن الخزينة خلال سنوات الدراسة موجبة وهي وضعية حسنة للمؤسسة بحيث كانت قيمة الخزينة في سنة 2011 تقدر بـ 41 339 404,877 دج لتتخفف في سنة 2012 و تصل الى 23 065 475,88 دج وهذا راجع إلى انخفاض في قيمة القيم الجاهزة ومنه المؤسسة في وضعية تسمح لها بتمويل دورة الاستغلال.
- نسبة السيولة العامة للمؤسسة كانت ما بين 1 إلى 2 خلال السنتين 2011 و 2012 هذا يعني وجود فائض من الأصول المتداولة بعد تغطية كل الديون قصيرة الاجل، مما يعني أن المؤسسة في حالة ملاءة ملائمة جدا، تمكنا من الوفاء بالتزاماتها على المدى القصير.
- نسبة سيولة الأصول للمؤسسة خلال الفترة 2011 و 2012 كانت ما بين 0.25 و 0.29 ومنه الأصول الثابتة أكبر من الأصول المتداولة وعليه من الصعب الحصول على السيولة في الآجال القصيرة.
- نسبة السيولة المختصرة للمؤسسة خلال الفترة 2011 و 2012 كانت ما بين 0.9 و 1.3 وهي نسبة مقبولة لأنها قريبة من الواحد حيث تقوم هذه النسبة على استبعاد المخزون السلعي في حساب قيمتها لأنه أقل عناصر الأصول المتداولة سيولة وسرعة للتحويل إلى نقدية.
- تتراوح القيمة النموذجية لنسبة السيولة الحالية بين 0.2 و 0.6، ونسبة السيولة الحالية للمؤسسة خلال الفترة 2011 و 2012 كانت ما بين 0.15 و 0.21 أي ان المؤسسة تعتمد على قيمها الجاهزة المتوفرة لديها للوفاء بالتزامات القصيرة الأجل دون اللجوء إلى بيع جزء من مخزونها أو تحصيل دينها. من خلال ما سبق يمكن تقييم الأداء المالي وفق مؤشر السيولة والحكم على حسن التسيير المالي لهذه المؤسسة ومنه فإن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة تتميز بالملاءة المالية والسيولة الجيدة مما يسمح لها بالوفاء بديونها قصيرة الاجل.

الفرع الرابع: التحليل المالي لمؤشرات اليسر المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة

سيتم قياس مؤشر السيولة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة من خلال المقاييس الموضحة في الجدول التالي:

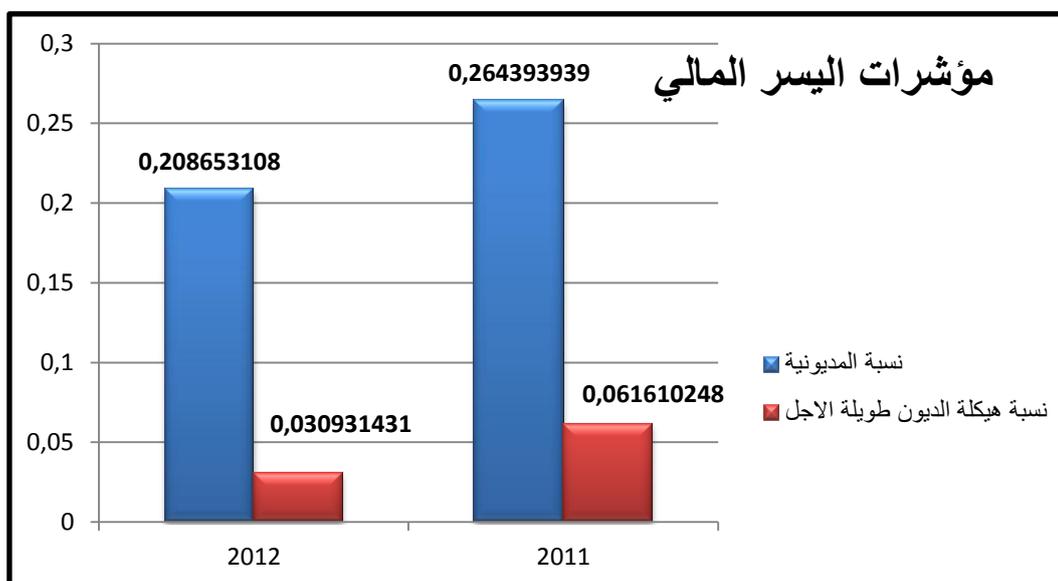
الجدول رقم (12): حساب مؤشر اليسر المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة

المقياس	العلاقة	2012	2011
نسبة المديونية	مجموع الديون / مجموع الأصول	20,87%	26,44%
نسبة هيكله الديون طويلة الاجل	الديون طويلة الاجل / مجموع الأصول	3,09%	6,16%

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة

من أجل التعليق على نتائج المقاييس التي تم حسابها في الجدول سيتم التمثيل البياني لها في الشكل التالي:

الشكل رقم (36): تطور مؤشرات اليسر المالي خلال السنتين 2011 و2012



المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على الجدول رقم (12)

من خلال الجدول والشكل يستنتج ما يلي:

- من خلال نسبة المديونية يلاحظ أن المؤسسة خلال فترة الدراسة اعتمدت في تمويل أصولها خلال سنة 2011 على 26.44% من الديون حيث انخفضت هذه النسبة سنة 2012 لتصل الى 20.86% وعليه فمن المتوقع أن لا تواجه المؤسسة أي صعوبة في سداد قيمة الديون والفوائد حين يصل موعد استحقاقها
- أما عن نسبة هيكله الديون طويلة الأجل فقد كانت سنة 2011 تقدر بـ 6.16% لتصل سنة 2012 الى 3.09% و هو ما يدل على عدم اسراف المؤسسة في التمويل بالديون طويلة الاجل.

من خلال مؤشرات اليسر المالي يستنتج أن المؤسسة لا تعاني من مشكل سيولة وقادرة على الوفاء بديونها طويلة الأجل في الآجال المحددة.

الفرع الخامس: التحليل المالي لمؤشر مردودية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة

يمكن قياس المردودية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بالاعتماد على جدول حساب النتيجة من خلال المقاييس التالية:

الجدول رقم (13): حساب المردودية الاقتصادية والمردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-

بسكرة

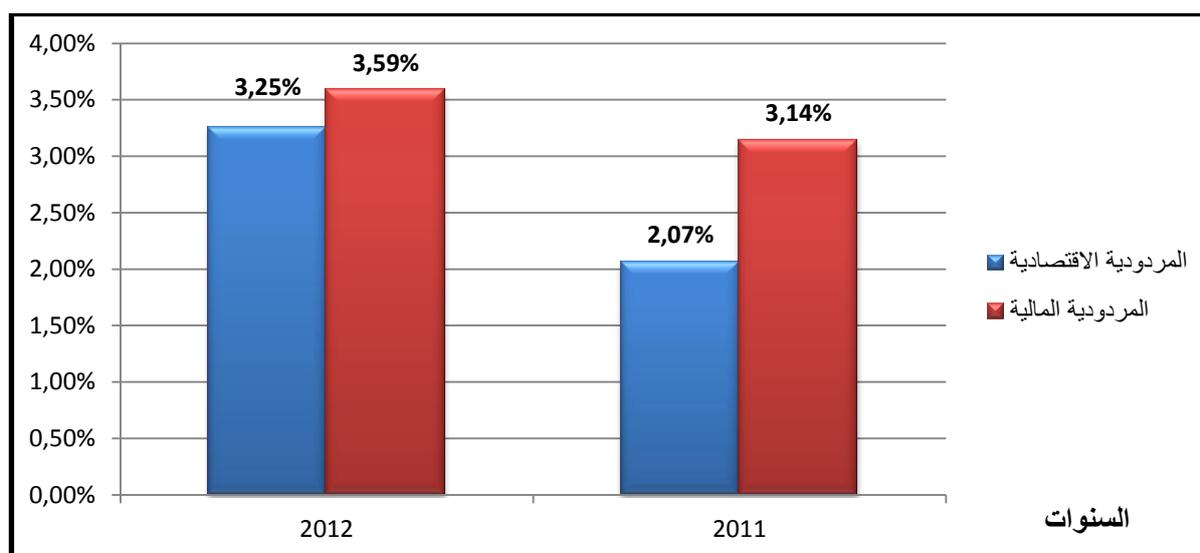
الوحدة:(دج)

2011	2012	السنوات	
20 830 332,71	28 195 639,27	النتيجة الاجمالية	
23 325 408,71	24 613 233,20	النتيجة الصافية	
2,07%	3,25%	المردودية الاقتصادية	النتيجة الاجمالية/ مجموع الأصول
3,14%	3,59%	المردودية المالية	النتيجة الصافية / الأموال الخاصة

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على جدول حساب النتيجة والميزانية المالية المختصرة

ستترجم النتائج المتحصل عليها في هذا الجدول على شكل رسومات بيانية في الشكل التالي:

الشكل رقم (37): تطور المردودية خلال السنتين 2011 و 2012



المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على الجدول رقم (13)

من خلال الجدول والشكل يتضح بأن عائد المؤسسة من نشاطها الاستغلالي الى مجموع أصولها يقدر بنسبة 3.25% لسنة 2012 و 2.06% للسنة السابقة لها (نسبة المردودية الاقتصادية موجبة خلال السنتين)؛ أي أن رؤوس الأموال المستثمرة في المؤسسة أعطت مردودا إيجابيا، فكل دينار مستثمر سيحقق ربحا يقدر بـ 3.25 %، وبالمقارنة بين السنتين هناك ارتفاع في المردودية سنة 2012 مقارنة بسنة 2011 وهذا بسبب ارتفاع النتيجة الاجمالية.

أما بالنسبة للمردودية المالية ارتفعت من 3.14% في سنة 2011 الى 3.59% في سنة 2012، وهذا الارتفاع كان بسبب ارتفاع النتيجة الصافية مقارنة بانخفاض الأموال الخاصة؛ (مردودية الأموال الخاصة موجبة) فكل دينار مستثمر من الأموال الخاصة سيؤدي إلى ربح اضافي.

مما سبق يمكن القول بأن في سنتي 2011 و 2012 مردودية الأصول الاقتصادية والأموال الخاصة كانت إيجابية ما يعود بالنفع على المسيرين والمساهمين على حد سواء، وهذا ما يدل على الأداء المالي الجيد لهذه المؤسسة.

المطلب الثاني: دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة
توجد عدة طرق في محاسبة التكاليف لحساب التكلفة، إلا أن هذه الدراسة ستعتمد على طريقة الأقسام المتجانسة (التكلفة الكلية) في معالجة التكاليف غير المباشرة ليتسنى تحديد دقيق لتكلفة المنتجات، وهي طريقة تجمع فيها عناصر التكاليف وأسعار التكلفة، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الاقسام باستخدام وحدات القياس المعينة أو النسب المئوية تعد بمثابة مفاتيح التقسيم. حيث تبدأ الدراسة بتحديد الأقسام المتجانسة، ومن ثم توزيع التكاليف غير المباشرة بالاعتماد على مفاتيح التوزيع، ثم القيام بعملية التبادل بين الأقسام وتحديد القيمة النهائية لها الى الوصول لحساب سعر التكلفة.
ستخصص هذه الدراسة لحساب سعر تكلفة منتج الدقيق الممتاز، ومن شأن هذه المساهمة أن تعمم لجميع منتجات هذه المؤسسة.

الفرع الأول: تحديد الاقسام المتجانسة

على العموم تقسم المؤسسة الاقتصادية الى مجموعة من الوظائف والأقسام، حيث أن كل قسم مسؤول على نشاط معين، وفي هذه الدراسة يمكن تحديد الأقسام المتجانسة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة انطلاقا من هيكلها التنظيمي كمايلي:

أولاً- الأقسام الأساسية: وتسمى بالرئيسية وهي تمثل الأقسام التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات وفي المؤسسة محل الدراسة تتمثل في:

- 1- قسم التموين: تتمثل مهمة هذا القسم في شراء المواد الاولية ومختلف مستلزمات الانتاج.
- 2- قسم خط إنتاج الدقيق: يقوم بإنتاج الدقيق الممتاز (المنتج الرئيسي) إضافة إلى النخالة، والسيمولات (المنتجات الثانوية).
- 3- قسم خط إنتاج الفرينة: يقوم بإنتاج الفرينة العادية والممتازة (المنتج الرئيسي)، والنخالة (المنتج الثانوي).
- 4- قسم التوزيع: يقوم ببيع جميع منتجات المؤسسة وتوزيعها على المستهلكين.

ثانياً- الأقسام المساعدة: وتسمى بالثانوية؛ مهمة هذه الأقسام تكمن في تقديم خدمات للأقسام الأساسية، حيث تقوم بمساعدتها في أداء المهام المنوطة لها، وتحول مصاريف هذه الأقسام كلياً عند عملية التوزيع الثانوي للأعباء حسب نشاط خط انتاج الدقيق والفرينة فان الأقسام المساعدة تتمثل في:

- 1- قسم الإدارة العامة: يساهم هذا القسم في التنسيق بين مختلف الأقسام الأخرى ومتابعة العمال.
- 2- قسم الصيانة والأمن: يقدم خدماته إلى الأقسام الأخرى من خلال حماية مختلف الأقسام وصيانة معداتها وتجهيزاتها.
- 3- قسم المحاسبة والمالية: يقوم هذا القسم بتوفير المعلومات إلى كل الأقسام للمساعدة على اتخاذ القرارات المناسبة كما يقوم بمتابعة نشاطاتها وإعداد تقارير عن أداءهم المالي.

الفرع الثاني: التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة على الأقسام المتجانسة

إن الأعباء المباشرة (المواد الاولية، اليد العاملة المباشرة... الخ) تحمل مباشرة الى المنتجات، أما الأعباء غير المباشرة فيتم تحديدها بالاعتماد على المعلومات المقدمة من المحاسبة العامة وبالأخص المجموعة 6، في الجدول المفصل لأعباء التسيير، ويتم تقسيمها وفق المراحل التالية:

المرحلة الأولى: تتمثل في التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة، ويتم هذا التوزيع من خلال توزيع أعباء المحاسبة العامة على مختلف الأقسام الأساسية والثانوية انطلاقاً من مفاتيح التوزيع المتمثلة في نسب مئوية. فيما يلي سيعرض الجدول التفصيلي للأعباء السنوية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة:

الجدول رقم (14): الجدول التفصيلي للأعباء لسنة 2012

الوحدة: (دج)

رقم الحساب	البيان	المبالغ
601006	طاقة كهربائية مستهلكة	12 279 074,47
601007	محروقات مستهلكة	2 719 000,72
601008	الماء المستهلك	1 108 784,39
601014	ألبسة العمال	180 400,00
601015	قطع الغيار المستهلكة	9 878 148,45
601016	خردوات	1 493 899,30
601017	مواد ولوازم اخرى مستهلكة	1 957 199,69
د/ 601 مواد أولية		29 616 507,02
613000	إيجار	1 284 000,00
614000	أعباء إيجارية وأعباء العمارات	149 683,60
615000	صيانة واصلاح	2 470 077,11
616000	أقساط التأمين	2 522 258,57
د/ 61 خدمات خارجية		6 426 019,28
622100	الأتعاب	3 884 940,00
623000	الدعاية والنشر والعلاقات العامة	63 140,76
624001	مصاريف مختلفة	839 008,70
624002	مصاريف المناولة (التحميل)	131 215,00
624003	نقل القمح	1 661 305,98
625001	مصاريف التنقل	2 346 694,60
625002	مصاريف الفندق والمطعم	977 641,51
626000	مصاريف البريد والاتصال	1 902 710,10
627000	الخدمات البنكية وما يتعلق بها	145 014,01
627100	فوائد - عمولات	2 026 701,00

1 123 500,00	اقتطاعات ومتفرقات	628000
15 101 871,66	د/62 خدمات خارجية أخرى	
62 073 934,35	مرتبات الموظفين	631000
9 601 392,02	اقتطاعات الضمان الاجتماعي	635000
27 000,00	أعباء المستخدمين الأخرى	638000
71 702 326,37	د/63 أعباء المستخدمين	
1 289 336,00	ضرائب ورسوم غير قابلة لاسترجاع على رأس المال	642000
140 729,72	ضرائب ورسوم أخرى (خارج الضريبة على الأرباح)	645000
1 430 065,72	د/64 ضرائب ورسوم والمدفوعات المماثلة	
4 415,15	المصاريف الإستثنائية للتسيير الجاري	657000
4 415,15	د/65 الأعباء العملية الأخرى	
3 228 907,96	فوائد القروض	661001
4 563 363,39	خسائر الصرف	666000
7 792 271,35	ح/66 الاعباء المالية	
99 864 450,15	مخصصات الاهتلاك	681
99 864 450,15	ح/68 مخصصات الاهتلاكات، المؤونات وتدني القيمة	

المصدر: البيانات المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة

- بعد عرض مجموع الأعباء في الجدول سيتم وضع مفاتيح لتوزيع هذه الأعباء على جميع الأقسام، هذه المفاتيح ستكون في شكل نسب مئوية تقريبية حددت بالاعتماد على خبرة المحاسب كما يلي:
- **الطاقة الكهربائية المستهلكة:** تحدد نسبتها بالاعتماد على العدادات الكهربائية، يوجد عدادين واحد للإدارة والثاني لقسم الإنتاج وتم تقسيم الطاقة الكهربائية حسب قيمة العتاد الذي يستهلك طاقة كهربائية داخل كل قسم وتم قسمتها على المجموع الإجمالي للحصول على النسب الخاصة بكل قسم.
 - **محروقات مستهلكة:** توزع النسب حسب العتاد الذي يستهلك الوقود داخل كل قسم.
 - **الماء المستهلك:** وهو الماء الذي يستعمل لتنظيف القمح وزيادة درجة رطوبته وقد تم الاعتماد على الإحصائيات وخبرة مهندس الإنتاج وتم استخراج النسب الممثلة له.
 - **ألبسة العمال:** توزع نسبها على حسب الأقسام المستفيدة منها وكذا عدد العمال.

- قطع الغيار المستهلكة: توزع على أساس العتاد الذي يستفيد غالبا من الإصلاحات السنوية.
- الخردوات: تم توزيع مبالغها على الأقسام بناء على معلومات عدة سنوات.
- مواد ولوازم أخرى مستهلكة: وزعت على أساس عدد المكاتب التابعة لكل قسم التي تستفيد من هذه المواد (غالبا مواد التنظيف)؛ وعلى أساس مساحة المكاتب.
- الإيجار والأعباء الإيجارية والعمارات: هي عبارة عن أعباء نقاط لتوزيع المنتجات ومصاريف استغلالها وبالتالي تحمل كلها الى قسم التوزيع.
- صيانة وإصلاحات: وزعت على أساس قيمة العتاد المتوقع إصلاحه.
- أقسام التأمين: تحدد النسب بعد حصر العتاد الذي يتم تأمينه سنويا وتقسيمه على أساس الأقسام التي ينتمي إليها، ثم قسمة مبالغه على المبالغ الإجمالية ومن ثم استخراج المفاتيح.
- خدمات خارجية أخرى: تم تحديد نسبه بناء على المعلومات المسجلة في يومية المحاسبة العامة لعدة سنوات، وقد تم استخراج المبالغ وحساب النسب الموافقة لها بمساعدة برنامج المحاسبة العامة (Pccompta).
- أعباء المستخدمين: تم تعداد عمال المؤسسة وتقسيمهم على أساس الأقسام التي ينتمون اليها مع الأجر التي يتلقونها وبالاستعانة بملف الأجر الموجود ببرنامج (Pcpaie)، تم استخراج المبالغ الإجمالية لكل قسم وحسب مختلف الحسابات (جميع مكونات أعباء المستخدمين كالأجر القاعدي والمنح.. الخ)، تم تقسيم هذه المبالغ على المبلغ الإجمالي للحصول على المفاتيح.
- بالنسبة للضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة: توزع حسب القسم الذي يستفيد من الخدمات الخاضعة للضرائب والرسوم (مثل الرسم على النشاط المهني يفرض على المبيعات وبالتالي يتحملها قسم التوزيع... الخ).
- الأعباء العملياتية الأخرى: في المؤسسة محل الدراسة يسجل فيها المصاريف الإستثنائية للتسيير الجاري.
- الأعباء المالية: تخصص بنسبة 100 % لقسم التموين لأنها تخص عمليات شراء القمح المستورد والمحسنتات الصناعية.
- مخصصات الاهتلاك والمؤنات: تم تحديد جميع الإستثمارات الخاضعة للاهتلاك وإعادة توزيعها حسب كل قسم، وحساب المبالغ المخصصة لكل قسم وقسمتها على المبلغ الإجمالي وبالتالي تحديد النسب. ويمكن توضيح هذه المفاتيح في الجدول التالي:

الجدول رقم (15): مفاتيح التوزيع الاولي للأعباء غير المباشرة
الوحدة (دج)

في هذا الجدول تم تحديد مفاتيح التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة وفق نسب مئوية حسب كل قسم من الأقسام كالطاقة الكهربائية المستهلكة يقسم مبلغها الاجمالي لقسم الادارة العامة بنسبة 0.78 % أما قسم الأمن والصيانة بنسبة 0.23 %....الخ.

بعد تحديد مفاتيح توزيع الأعباء غير المباشرة في الجدول السابق، ستحدد مبالغ التوزيع الأولي لأعباء كل قسم في الجدول التالي:

الجدول رقم (16): التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

الوحدة (دج)

في هذا الجدول تم التوزيع الأولي لمبالغ الأعباء غير المباشرة على الأقسام بالإعتماد على الجدول رقم(14) الذي حدد الأعباء والجدول رقم(15) الذي حدد مفاتيح التوزيع الأولي، وتم حساب هذه المبالغ بضرب مبلغ العبء في النسبة المئوية (مفتاح التوزيع) الموافقة لذلك القسم، وبالتالي تقسيم الأعباء غير المباشرة على جميع الأقسام الذي حدد في الجدول.

الفرع الثالث: التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة

بعد القيام بعملية التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة على الأقسام المتجانسة وتحميل كل قسم على التكاليف غير المباشرة التابعة له، في المرحلة الموالية ستحمل أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية وفق مفاتيح التوزيع التي تم استخراجها حسب نسبة العمل المؤداة من الأقسام المساعدة إلى الأقسام الأساسية، وتجدر الإشارة بأن هذه المفاتيح من الصعب حسابها بشكل دقيق لكون المؤسسة لا تهتم لحسابها من جهة ومن جهة اخرى عدم وجود سجلات لتقدير الخدمات بين مختلف الأقسام؛ لذا ستحدد هذه المفاتيح بمساعدة مسؤول المحاسبة والمالية نظرا لخبرته. وحددت هذه المفاتيح كما يلي:

- **قسم الادارة العامة:** يقوم هذا القسم بتقديم مساعدات الى جميع الأقسام الأخرى، لأنه يهتم بشؤون العمال في مختلف الأقسام، وعليه سنأخذ عدد العمال كمرجع لحساب مفاتيح التوزيع.
 - **قسم الصيانة والامن:** يقدم هذا القسم خدمتين أساسيتين، فالخدمة الأولى تتمثل في خدمة الأمن وهذه قمنا بتحديد مفاتيح التوزيع فيها بناء على عدد أعوان الأمن في كل قسم، أما الخدمة الثانية والتي تتمثل في خدمة الصيانة فحددنا مفاتيحها بالإعتماد على قيم الاصلاحات والصيانة المقدمة لكل قسم.
 - **قسم المحاسبة والمالية:** تم استخراج النسب بواسطة برنامج المحاسبة العامة (Pccompta) من خلال حجم العمليات التي يسجلها هذا القسم لمساعدة الأقسام الأخرى.
- ويمكن توضيح مفاتيح التوزيع الثانوي في الجدول التالي:

الجدول رقم (17): مفاتيح التوزيع الثانوي للأقسام المتجانسة

المجموع	الأقسام الأساسية				الأقسام المساعدة			الأقسام
	التوزيع	خط انتاج الفرينة	خط انتاج الدقيق	التموين	المحاسبة والمالية	الامن والصيانة	الادارة العامة	
التوزيع الثانوي								
100,00%	9,26%	24,92%	21,16%	4,08%	11,21%	29,37%	0%	الادارة العامة
100,00%	16,17%	37,06%	24,71%	2,94%	2,21%	0%	16,91%	الامن والصيانة
100,00%	28,20%	10,15%	8,86%	38,19%	0%	2,60%	12,00%	المحاسبة والمالية
	قنطار مباع	قنطار فرينة منتجة	قنطار دقيق منتج	10000 دج من المشتريات المواد الأولية				وحدة العمل

المصدر: اعداد الباحثة

في هذا الجدول تم تحديد نسب التوزيع الثانوي بين الأقسام كقسم الادارة العامة فان الخدمات المقدمة منه الى مختلف الأقسام تقسم بنسبة 29.37 % لقسم الأمن والصيانة و 11.21 % لقسم المحاسبة والمالية و 4.08 % لقسم التموين....الخ والباقي كما هو موضح في الجدول.

بعد تحديد مفاتيح التوزيع الثانوي سيوضح التوزيع الثانوي للأعباء على مختلف الأقسام في الجدول

التالي:

استخدام أدوات المحاسبة الادارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

الجدول رقم (18): مفاتيح التوزيع الثانوي للأعباء الوحدة: (دج)

المجموع	الاقسام الأساسية				الاقسام المساعدة			المبالغ	البيان	رقم الحساب
	التوزيع	خط انتاج الفريئة	خط انتاج الدقيق	التموين	المحاسبة والمالية	الامن والصيانة	الادارة العامة			
29 616 507,02	2 764 674,70	15 270 864,11	10 101 268,18	163 399,38	291 555,34	296 892,64	727 852,66	29 616 507,02	مواد أولية	601
6 426 019,28	1 574 438,79	2 830 339,49	1 900 429,11	9 511,53	2 617,06	11 035,32	97 647,98	6 426 019,28	خدمات خارجية	61
15 101 871,66	3 359 807,42	190 271,01	190 271,01	1 870 604,09	5 596 400,13	62 702,66	3 831 815,34	15 101 871,66	خدمات خارجية أخرى	62
71 702 326,37	6 591 155,57	16 794 699,91	13 738 956,76	2 207 055,62	5 885 857,81	17 473 844,60	9 010 756,09	71 702 326,37	أعباء المستخدمين	63
1 430 065,72	140 729,72	0,00	0,00	0,00	1 289 336,00	0,00	0,00	1 430 065,72	ضرائب ورسوم، ومدفوعات مماثلة	64
4 415,15	0,00	0,00	0,00	0,00	4 415,15	0,00	0,00	4 415,15	الأعباء العملياتية الأخرى	65
7 792 271,35	0,00	0,00	0,00	7 792 271,35	0,00	0,00	0,00	7 792 271,35	الأعباء المالية	66
99 864 450,15	1 248 305,63	56 872 804,36	37 918 531,72	279 620,46	149 796,68	339 539,13	3 055 852,17	99 864 450,15	مخصصات الاهتلاكات المؤونات وتدني القيمة	68
231 937 926,70	15 679 111,83	91 958 978,88	63 849 456,78	12 322 462,43	13 219 978,17	18 184 014,36	16 723 924,25	231 937 926,70	اجمالي التوزيع الاولي	
									التوزيع الثانوي	
100,00%	9,26%	24,92%	21,16%	4,08%	11,21%	29,37%	-100%		الادارة العامة	
100,00%	16,17%	37,06%	24,71%	2,94%	2,21%	-100%	16,91%		الامن والصيانة	
100,00%	28,20%	10,15%	8,86%	38,19%	-100%	2,60%	12,00%		المحاسبة والمالية	
	قنطار مباح	قنطار فريئة منتجة	قنطار دقيق منتج	10000 من المشتريات المواد					وحدة العمل	

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على الجدول رقم (17)

مما سبق يظهر جليا بأن الأقسام المساعدة تقوم بتقديم خدمات للأقسام الأساسية كما تقوم بالتبادل في الخدمات فيما بينها، مثل ما هو الحال بالنسبة لقسم الادارة العامة فهو يقوم بتقديم الخدمات للأقسام الأساسية ونفس الشيء بالنسبة لقسمي الأمن والصيانة والمحاسبة والمالية؛ أي هناك علاقة تبادلية في جميع الأقسام المساعدة وهذا النوع يسمى بالتوزيع التبادلي، ولحساب قيمة الخدمات المتبادلة سنقوم باستخدام الطريقة الجبرية كالتالي:

- سنقوم بتمثيل الخدمات المتبادلة بين الاقسام بمتغيرات مجهولة كما يلي:

لـ س تمثل اعباء قسم الادارة العامة؛

لـ ص تمثل اعباء قسم الصيانة والامن؛

لـ ع تمثل اعباء قسم المحاسبة والمالية.

- انطلاقا من استفادة الاقسام فيما بينها في الجدول السابق تم التوصل الى المعادلات التالية:

$$س = 16723924.25 + 0.169 ص + 0.120 ع \dots\dots\dots (1)$$

$$ص = 18184014.36 + 0.293 س + 0.026 ع \dots\dots\dots (2)$$

$$ع = 13219978.17 + 0.112 س + 0.021 ص \dots\dots\dots (3)$$

وهي جملة معادلات جبرية من الدرجة الأولى بثلاثة مجاهيل وهي عدد الأقسام المتبادلة.

بتعويض المعادلة رقم (1) في المعادلة رقم (2):

$$ص = 18184014.36 + 0.293 (16723924.25 + 0.169 ص + 0.120 ع) + 0.026 ع$$

بعد القيام بعملية النشر تصبح المعادلة:

$$ص = 18184014.36 + 4900109,81 + 0,049517 ص + 0,03516 ع + 0.026 ع$$

وبالتالي تصبح المعادلة:

$$ص = 23084124,17 + 0.049517 ص + 0,06116 ع$$

وبإعادة توزيع أطراف المعادلة:

$$ص = 0,950483 + 23084124.17 + 0.06116 ع$$

ومنه:

$$ص = 24286730,2 + 0,06434623 ع \dots\dots\dots (4)$$

وبتعويض هذه المعادلة في المعادلة رقم (1):

$$\text{س} = 16723924.25 + 0.169 (24286730,2 + 0,06434623 \text{ ع}) + 0.120 \text{ ع}$$

وبالتالي:

$$\text{س} = 16723924.25 + 4104457,4 + 0,01087451 \text{ ع} + 0.120 \text{ ع}$$

ومنه:

$$\text{س} = 20828381,7 + 0,13087451 \text{ ع} \dots\dots\dots (5)$$

وبتعويض المعادلتين (4) و(5) في المعادلة (3):

$$\text{ع} = 13219978.17 + 0.112 (20828381,7 + 0,13087451 \text{ ع}) + 0.021 (24286730,2 + 0,06434623 \text{ ع})$$

ومنه:

$$\text{ع} = 16355802.62$$

وبتعويض قيمة ع في المعادلتين (4) و (5) نجد:

$$\text{ص} = 25356866.07$$

$$\text{س} = 22974466.61$$

ومنه:

$$\text{س} = 22\ 974\ 466,61$$

$$\text{ص} = 25\ 356\ 866,07$$

$$\text{ع} = 16\ 355\ 802,62$$

- بعد الحصول على القيم السابقة سيكون التوزيع النهائي للأعباء بين الأقسام في الجدول التالي:

الجدول رقم (19): جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة الوحدة: (دج)

في هذا الجدول تم حساب تكلفة المؤسسة غير المباشرة لكل الأقسام الأساسية، حيث أن تكلفة قسم التموين 20251593.55 دج وتبلغ تكلفة خط انتاج الدقيق 76425659.65 دج وتكلفة خط انتاج الفرينة 108741584.49 دج وقسم التوزيع 26519089.02 دج .

الفرع الرابع: تحديد سعر تكلفة المنتج

ان التمكن من الوصول الى سعر تكلفة المنتج لابد وأن يمر المراحل التالية:

أولاً: حساب تكلفة شراء المواد الأولية لانتاج منتج الدقيق الممتاز

لدينا لحساب تكلفة شراء المواد الأولية العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة شراء} = (\text{ثمن الشراء}) + (\text{مصاريف الشراء المباشرة}) + (\text{مصاريف الشراء غير المباشرة})$$

و :

$$\text{تكلفة الشراء الاجمالية} = (\text{تكلفة شراء الدورة}) + (\text{قيمة مخزون أول مدة})$$

و :

$$\text{الكمية الاجمالية} = (\text{الكمية المشتراة}) + (\text{كمية مخزون أول مدة})$$

أما حساب تكلفة الشراء الوحودية سنتبع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة والتي تعطى بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الشراء الوحودية} = (\text{تكلفة الشراء}) / (\text{الكمية الاجمالية})$$

وسيتم حساب تكلفة شراء المواد الأولية اللازمة لانتاج الدقيق الممتاز لكيس 25 كغ في الجدول التالي

بناء على العلاقات السابقة:

الجدول رقم (20): تكلفة شراء المواد الأولية

الوحدة (دج)

التعيين	القمح الصلب	كيس 25 كلغ ممتاز	بطاقة 25 كلغ ممتاز	الخيط
ثمن شراء المواد الأولية:				
القمح الصلب (296897,57 قنطار × 2280 دج)	676 926 452,30			
كيس 25 كلغ (321,490 كيس)		5 124 173,00		
بطاقة 25 كلغ ممتاز (451,728.00 بطاقة × 0,25 دج)			112 932,00	
الخيط (130,10 كلغ × 219) + (588,11 كلغ × 404)				266 088,34
مصاريف الشراء المباشرة	377 748,79			
مصاريف الشراء غير المباشرة	10 338 871,49	78 262,81	1 724,84	4 064,04
تكلفة الشراء	687 643 072,58	5 202 435,81	114 656,84	270 152,38
مخزون أول مدة	23 435 941,35	36 166,50	0,00	274 285,50
تكلفة الشراء الإجمالية	711 079 013,93	5 238 602,31	114 656,84	544 437,88

استخدام أدوات المحاسبة الادارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

678,92	0,00	2 679,00	10 278,92	مخزون أول مدة بالكميات
1 397,13	451 728,00	334 169,00	307 176,49	الكميات المشتراة والمخزنة
389,68	0,25	15,68	2 314,89	تكلفة شراء الوسطية المرجحة للوحدة الواحدة

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على البيانات المالية للمؤسسة

من الجدول ان تكلفة شراء القمح الصلب تقدر ب 2314.89 دج للوحدة أما الكيس فقد بلغت تكلفة شراءه 15.68 دج و البطاقة 0.25 و الخيط 206.58 دج.

ثانيا: حساب تكلفة انتاج الدقيق الممتاز النصف المصنع

قبل تحديد تكلفة انتاج منتج الدقيق الممتاز 25 كغ يتعين علينا حساب تكلفة المنتج النصف مصنع من الدقيق الممتاز حيث أن:

$$\text{تكلفة الانتاج الاجمالية للمنتج نصف مصنع} = (\text{تكلفة انتاج الدورة}) + (\text{قيمة مخزون أول مدة})$$

و:

$$\text{الكمية المنتجة الاجمالية للمنتج النصف مصنع} = (\text{الكمية المنتجة للدورة}) + (\text{كمية مخزون أول مدة})$$

وبالتالي:

$$\text{تكلفة الانتاج الوحدي للمنتج نصف مصنع} = (\text{تكلفة الانتاج}) / (\text{الكمية الاجمالية})$$

بناء على العلاقات السابقة يمكن تحديد تكلفة انتاج المنتج نصف مصنع من الدقيق الممتاز في الجدول

التالي:

الجدول رقم (21): تحديد تكلفة الانتاج نصف مصنع من الدقيق الممتاز

الوحدة: (دج)

الدقيق الممتاز			
المبلغ (دج)	سعر المؤسسة(دج)	الكمية (قنطار)	التعيين
705 260 227,49	2 314,89	304 662,85	تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة قمح صلب المستهلك
0,00	0,00	0,00	تكلفة الإنتاج المباشرة
734 066 028,92	2 409,44	304 662,85	إجمالي تكاليف الإنتاج
2 204 891,80	3 047,38	723,54	مخزون أول مدة من الدقيق الممتاز
736 270 920,72	2 410,95	305 386,39	تكلفة الإنتاج الإجمالية للمنتوج نصف المصنع

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على البيانات المالية للمؤسسة

يتبين من الجدول أن تكلفة إنتاج منتج نصف المصنع تم حسابها بجمع تكلفة إنتاج الدورة و قيمة المخزون أول مدة، حيث تقدر تكلفة الانتاج الاجمالية للمنتوج نصف المصنع بـ 736270920.72 دج والتي تحصلنا عليها بعد ضرب الكمية المنتجة في السعر المتوقع.

ثالثا: تحديد تكلفة انتاج منتج الدقيق الممتاز 25 كغ

وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة انتاج الدورة من الدقيق الممتاز (25كغ)} = (\text{تكلفة انتاج الدقيق الممتاز المستهلك}) + (\text{تكلفة شراء الكيس المستهلك}) + (\text{تكلفة شراء الخيط المستهلك}) + (\text{تكلفة شراء البطاقات المستهلكة})$$

وسيتم حساب تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز 25 كغ وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (22): تكلفة إنتاج منتج دقيق الممتاز 25 كغ

المبلغ (دج)	تكلفة المؤسسة (دج)	الكمية (قنطار)	التعيين
			تكلفة المواد الأولية المستهلكة
176 798 579,93	2 410,95	73 331,50	تكلفة إنتاج الدقيق الممتاز المستهلك
216 753 135,48	2 933,03	73 900,70	سعر تكلفة منتج 25 كغ ممتاز
68 576,35	389,68	175,98	خيطة (0,6 غ/كيس)
73 325,50	0,25	293 302	بطاقة
29 161 702,50	397,67	73 331,50	أعباء الإنتاج غير المباشرة
210 701 159,64	2 873,27	73 331,50	تكلفة إنتاج المنتج التام دقيق ممتاز 25 كغ
8 623 911,15	3 079,42	2 800,50	مخزون أول مدة
219 325 070,79	2 880,85	76 132,00	إجمالي تكاليف الإنتاج (تكلفة الوسطية المرجحة)

المصدر: اعداد الباحثة

يتبين من الجدول أن تكلفة انتاج منتج دقيق ممتاز 25 كغ قد بلغت 2880.85 دج للوحدة، وتم الحصول عليها بقسمة المبلغ الاجمالي على الكمية.

رابعا: تحديد سعر تكلفة منتج 25 كغ من الدقيق الممتاز

ويحدد سعر تكلفة منتج 25 كغ من الدقيق الممتاز وفق العلاقة التالية:

سعر تكلفة منتج = (تكلفة الانتاج المباع) + (مصاريف التوزيع المباشرة) + (مصاريف التوزيع غير المباشرة)

وعليه سيتم حساب سعر تكلفة منتج 25 كغ من الدقيق الممتاز في الجدول التالي:

الجدول رقم (23): تحديد سعر تكلفة منتج 25 كغ من الدقيق الممتاز

الوحدة: (دج)

المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	التعيين
212 897 024,37	2 880,85	73 900,70	تكلفة إنتاج منتج دقيق ممتاز 25 كغ مباع
0,00	0,00	0,00	مصاريف التوزيع المباشرة
3 856 111,11	52,18	73 900,70	مصاريف التوزيع غير المباشرة

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على البيانات المالية للمؤسسة

من الجدول السابق يتعين لنا بأن سعر تكلفة المؤسسة يساوي الى 2933.03 دج، وذلك بجمع تكلفة الانتاج المباع مع مصاريف التوزيع المباشرة ومصاريف التوزيع غير المباشرة.

خامسا: تحديد النتيجة التحليلية لمنتج الدقيق الممتاز 25 كغ

تحسب النتيجة التحليلية من خلال العلاقة التالية:

$$\text{النتيجة التحليلية} = (\text{رقم الاعمال}) - (\text{سعر التكلفة})$$

$$\text{رقم الاعمال} = (\text{الكمية المباعة من الدقيق الممتاز 25 كغ}) * (\text{سعر البيع})$$

حيث:

و:

$$\text{سعر التكلفة} = (\text{الكمية المباعة}) * (\text{سعر تكلفة الوحدة})$$

والجدول التالي يبين كيفية حساب النتيجة التحليلية:

الجدول رقم (24): النتيجة التحليلية لمنتج الدقيق الممتاز 25 كغ الوحدة: (دج)

المبالغ (دج)	التعيين
260 642 955,00	رقم الأعمال (3526.93 × 73900.7)
216 753 135,48	سعر التكلفة (2933,03 × 73900.7)
43 889 819,52	النتيجة التحليلية لمنتج دقيق ممتاز 25 كغ

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على البيانات المالية للمؤسسة

من الجدول السابق نجد بان النتيجة التحليلية لمنتوج دقيق ممتاز 25 كغ تقدر بـ 43889819.52 دج،

سادسا: تحديد هامش الربح

هامش الربح هو نسبة النتيجة التحليلية الى رقم اعمال المؤسسة ويمكن حسابه كما يلي:

$$\text{هامش الربح} = \frac{\text{(النتيجة التحليلية)}}{\text{(رقم الاعمال)}}$$

من الجدول السابق إن:

$$\text{هامش الربح} = \frac{260\ 642\ 955,00}{43\ 889\ 819,52} = 16.84\%$$

يتبين لنا مما سبق بأن هامش الربح المحدد وفق طريقة الاقسام المتجانسة يقدر بـ 16.84% وهي نسبة لا بأس بها إلا أنه يجب على المؤسسة البحث في سبل تدعيمها من أجل تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، وبعد تحديد التكاليف وفق طريقة الاقسام المتجانسة سيتم تحليل تأثيرها على تحسين الأداء المالي لهذه المؤسسة

الفرع الخامس: دور تطبيق محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة

إن تطبيق نظام محاسبة التكاليف (طريقة التكاليف الكلية) في تحديد تكاليف المنتوجات يعتبر نقطة ايجابية من خلال المساهمة فيما يلي:

- المساعدة على التحكم في التكاليف غير المباشرة بشكل أفضل؛
- تسمح طريقة التكاليف الكلية بالتحديد الدقيق لمختلف الابعاء ومدى مساهمتها في المنتوج على عكس طريقة الوحدة، وعند التحديد الدقيق للتكاليف المنتج فان المؤسسة تتفادى بيع المنتوج بسعر غير مناسب للتكلفة مما يكبدها خسائر؛
- المساهمة في تسعير المنتوجات انطلاقا من سعر التكلفة المحقق؛
- مراقبة فعالية أقسام العمل وفعاليتها في تحقيق النتائج؛
- معرفة المنتجات الأكثر تكاليف وأقل تحقيق الارباح وبالتالي القيام بإعادة الهيكلة اللازمة.

وفي الأخير تجدر الإشارة أن الغرض المنتظر من وراء تطبيق هذه الطريقة هو التحديد الدقيق لسعر تكلفة المنتجات من خلال تحميل المنتجات بما تكبدته فعلا من تكاليف مباشرة وغير مباشرة وبالتالي تحديد الجيد للسعر بما يحقق أرباح وبالتالي مردودية موجبة للمؤسسة مما يساهم بشكل فعال في تحسين أدائها المالي.

المطلب الثالث: دور الثنائية (التكلفة المستهدفة، سلاسل القيمة) في تحسين الأداء المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة.

في هذا المطلب ستحدد التكلفة المستهدفة لمنتج الدقيق الممتاز 25 كغ وفق السعر البيع التنافسي، ومن ثم سيتم تخفيض التكاليف بالاعتماد على سلاسل القيمة.

الفرع الأول: التكلفة المستهدفة

أن سعر البيع في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة، بالنسبة للدقيق الممتاز حيث يقدر سعر خروج منتج 25 كغ من الدقيق بـ 3500 دج، بينما سعر البيع بالنسبة للموزعين لا يتعدى 4000 دج للمستهلك، وفيما يلي جدول عرض أسعار المنتجات المنافسة على المستوى المحلي:

الجدول رقم (25): أسعار منتج الدقيق الممتاز 25 كغ على مستوى المؤسسات المحلية

الوحدة: (دج)

منتج الدقيق الممتاز 25 كغ	
السعر (دج)	المؤسسة
3500	مطاحن الزيبان القنطرة
3500	الغزال
3400	مطاحن البركة

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة، ومؤسسة الغزال، مؤسسة مطاحن البركة يتضح جليا من الجدول بأن أسعار بيع منتج الدقيق الممتاز 25 كغ متقاربة في جميع المؤسسات المحلية، وهذا نتيجة لتسقيف الدولية لسعر الدقيق الممتاز 25 كغ، ولكن سعر هذا المنتج أقل في مطاحن البركة فهو يقدر بـ 3400 دج بينما في المؤسسة محل الدراسة فهو يبلغ 3500 دج لذا ولحصول المؤسسة على سعر تنافسي لا بد لها وأن تقوم بتخفيض السعر الى السعر الأدنى الموجود في السوق المحلي ألا وهو 3400 دج دون المساس بجودة المنتجات وهامش الربح المطلوب، وذلك من أجل زيادة فرصها في تحقيق

الأرباح والعوائد، وللوصول الى هذا السعر التنافسي لابد على المؤسسة أن تعيد النظر في تكاليف المنتج وأن تحاول تخفيضها بالشكل الذي يسمح لها بالحصول على ميزة أقل سعر في السوق التنافسي.

أولاً. تحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج منتج الدقيق الممتاز 25 كغ:

لحساب التكلفة المستهدفة الكلية لدينا العلاقة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة الكلية} = (\text{سعر البيع المستهدف}) - (\text{الربح المرغوب فيه})$$

$$\text{و: } \text{الربح المرغوب فيه} = (\text{التكلفة المستهدفة}) \times (\text{هامش الربح})$$

ومنه: التكلفة المستهدفة الكلية = 3400 - (0.0658 * التكلفة المستهدفة) = 3190,09 دج

ولدينا تكاليف التوزيع غير المباشرة لمنتج الدقيق الممتاز 25 كغ تقدر بـ 52.18 دج وعليه فان تكلفة الانتاج المستهدفة تقدر بـ:

$$\text{تكلفة الانتاج المستهدفة} = (\text{التكلفة المستهدفة الكلية}) - (\text{تكاليف التوزيع})$$

ومنه: تكلفة الانتاج المستهدفة = 3190,09 - 52.18 = 3137,91 دج

ومنه فان تكلفة الانتاج المستهدفة لمنتج الدقيق الممتاز 25 كغ تقدر بـ 3137.91 دج .

ثانياً. حساب الفرق بين التكلفة الحقيقية لانتاج منتج الدقيق الممتاز 25 كغ والتكلفة الانتاجية

المستهدفة: تقدر التكلفة الحقيقية لانتاج منتج الدقيق الممتاز 25 كغ بـ 3 201,42 دج* ، وعليه فان

الفرق هو:

$$\text{الفرق} = 3 201,42 - 3137.91 = 63.51 \text{ دج}$$

$$\text{نسبة الفرق} = (\text{الفرق}) / (\text{التكلفة الحقيقية})$$

$$\text{نسبة الفرق} = 63.51 / 3201.42 = 1.98\%$$

* انظر الجدول رقم (05)

* انظر الجدول رقم (05)

مما سبق يتضح لنا أن الفرق بين تكلفة الانتاج الفعلية وتكلفة الانتاج المستهدفة يبلغ 63.51 دج أي ما نسبته 1.98% من التكلفة الحقيقية لمنتوج الدقيق الممتاز 25كغ. وهو مبلغ ضئيل مقارنة بالايجابيات التي سيعود بها على المؤسسة في حالة تخفيض التكاليف بمقداره، فالمؤسسة ان استطاعت تخفيضه سينخفض سعر البيع في السوق المحلي وبالتالي سنكتسب الميزة التنافسية بخاصية السعر أقل، مما سيزيد من مبيعاتها التي تؤدي بطبيعة الحال الى زيادة مردوديتها وفي الأخير تحسين الاداء المالي.

وستقدم اقتراحات للوحدة للخفض من تكاليفها للوصول الى التكلفة المستهدفة من خلال سلاسل القيمة التي سيتطرق اليها في الفرع التالي.

الفرع الثاني: سلاسل القيمة

تعد سلاسل القيمة أسلوب لتخفيض التكاليف من خلال تحليل التكاليف على أساس الأنشطة الأساسية والمساعدة، والغرض من هذا التحليل يساعد المؤسسة في التعرف على مقدار ما تمثله تكلفة كل نشاط بالنسبة لاجمالي التكاليف، وبالتالي يقع التركيز هنا على الأنشطة ذات التكلفة المرتفعة قياسا بالأنشطة الأخرى، والبحث في سبل التي تؤدي الى تخفيض تكلفة هذه الأنشطة مع المحافظة على جودة المنتج، حيث أن هذا الأسلوب لا يفي بالمطلوب إلا في حالة توفر الخبرة والتحليل الجيد والدقيق لمختلف أنشطة الوحدة. ولتحديد سلسلة القيمة للوحدة محل الدراسة يتعين لنا في بادئ الأمر تقسيم الأنشطة الى أنشطة أساسية وأخرى مساعدة وسيكون هذا التقسيم كما تطرق له في المطلب الثاني، ومن ثم تحديد الأنشطة التابعة للأنشطة السابقة كما يلي:

أولاً. الأنشطة الأساسية: كما عرضت في السابق تشمل:

1- نشاط التموين: يشمل هذا النشاط الأنشطة التابعة التالية:

- **نقل المواد الأولية:** يتم في هذه العملية إيصال مشتريات القمح اللين والصلب إلى الوحدة، بالإضافة إلى كل المواد الاستهلاكية اللازمة لعملية الإنتاج؛
- **الدخول على غرفة التحكم :** وفي هذه العملية يتم تمرير الشاحنات على الجسر الوزان لوزن الكمية المشتراة وذلك من أجل الرقابة؛
- **تسيير التموين:** تقوم المؤسسة من خلال هذه العملية بإعداد الطلبات للموردين، وشراء مختلف المواد الأولية اللازمة لنشاطها، وكذا جرد المخازن، بالإضافة إلى التفاوض مع مختلف الموردين الأجانب حول أسعار وجودة المواد والخدمات المطلوبة؛

- **تخزين القمح على حاله:** وهنا يتم تخزين الكميات المشتراة من المواد الأولية كما هي، مع أخذ عينات الى مخبر المؤسسة من اجل اختبار الجودة؛
- **تسديد الضرائب والرسوم:** في هذه المرحلة يتم تسديد مختلف الضرائب والرسوم المترتبة على عمليات الشراء كحقوق الطابع عند التسديد النقدي وكذا الرسم على القيمة المضافة.
- **الصيانة:** تتضمن مختلف الصيانات المتعلقة بنشاط التموين كصيانة وسائل النقل، الوازن الكهربائي...الخ.

2- نشاط الانتاج: وينطوي ضمن هذا النشاط العمليات التالية:

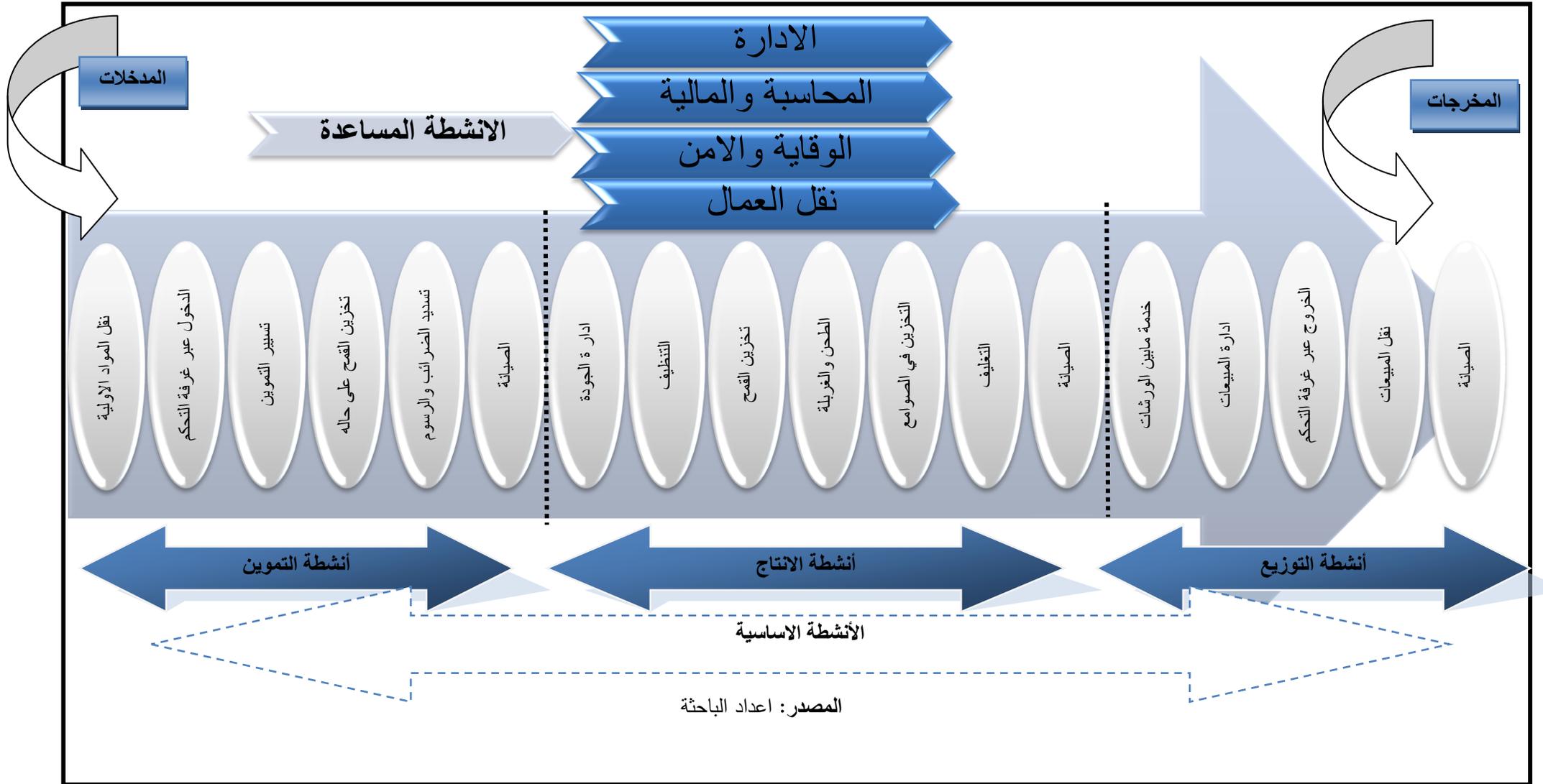
- **إدارة الجودة:** يتم في هذه المرحلة تحديد نسبة رطوبة كميات القمح المشتراة، وذلك بهدف اختبار حسن الجودة، وتتم اجراء بعض التعديلات الضرورية على القمح ليصبح جاهزا للاستغلال؛
 - **التنظيف:** وتشمل هذه المرحلة عملية تنظيف القمح بالماء المعالج لنزع الشوائب والغبار ثم تتم عملية تجفيفه؛
 - **تخزين القمح النظيف:** تخزن كميات القمح المستخرجة من المرحلة السابقة بمخازن تابعة للمؤسسة مهيأة خصيصا لمنع تلفه؛
 - **الطحن والغربلة:** ويتم هنا عملية طحن القمح المخزن.
 - **التخزين بالصوامع:** بعد عملية طحن كميات القمح يتم التفريغ المباشر في صوامع مخصصة للتخزين مهيأة على درجة حرارة معينة؛
 - **التغليف:** يتم تغليف الكميات المنتجة بواسطة آلات متخصصة؛
 - **الصيانة:** تشمل كل عمليات صيانة آلات الإنتاج؛
 - **خدمة بين الورشات:** وتشمل إهلاك المباني الصناعية، وألبسة العمال المتنقلين بين الورشات.
- 3- نشاط التوزيع: ويشمل المراحل التالية:
- **إدارة المبيعات:** وتشمل هذه العملية تحديد حاجات ورغبات المستهلك والتسويق لمنتجات المؤسسة، وتشمل أيضا الإعلانات والترويج؛
 - **الخروج على غرفة التحكم:** حيث تمرر الشاحنات المحملة بالمبيعات على الجسر الوزان لوزن الكمية المباعة للرقابة على الأوزان؛
 - **نقل المبيعات:** وتشمل نقل المبيعات إلى المستهلكين أو نقاط البيع؛

- **الصيانة:** تتضمن كل التدخلات لصيانة الآلات والمعدات، وذلك حسب الطلب أو بغرض المراجعة الدورية.

ثانيا. **الأنشطة المساعدة:** وتضم الأنشطة التالية:

- **الوقاية والأمن:** يتم في هذا النشاط عملية الرقابة والوقاية، والحفاظ على أمن وسلامة العمال؛
 - **الإدارة:** تشمل جميع ما يتعلق بإدارة الموارد البشرية مثل: التوظيف، التكوين،..... الخ؛
 - **المحاسبة والمالية:** ويضم هذا النشاط جميع العمليات المتعلقة بتسيير الوظيفة المالية والمحاسبة؛
 - **نقل العمال:** وتشمل نقل المستخدمين من طرف المؤسسة في وسائلها الخاصة.
- بالاعتماد على الأنشطة السابق ذكرها يمكن اقتراح نموذج لسلسلة القيمة وفق أنشطة خط انتاج الدقيق والفرينة في الشكل التالي:

الشكل رقم (38): نموذج مقترح لسلسلة القيمة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة



من خلال النموذج المقترح لسلسلة القيمة الخاصة بالمؤسسة يلاحظ التتابع الزمني لجميع الأنشطة الأساسية لسلسلة القيمة، أما الأنشطة المساعدة فنلاحظ أنها تبدأ من دخول المخرجات والى انتاج المخرجات.

كما يلاحظ أن هناك أنشطة محققة للقيمة كنشاط تنظيف القمح ونشاط تسيير التموين ... الخ، بالإضافة الى وجود بعض الأنشطة غير المحققة للقيمة أي النشاطات التي تتميز بالتكاليف العالية ولا تضيف قيمة للمنتج ويجب على المؤسسة تفاديها عند تحميل المنتج للتكاليف المتعلقة به. وفيما يلي يمكن تحديد الأنشطة غير المحققة للقيمة في الأنشطة التالية:

- 1- **نشاط الصيانة:** توجد في المؤسسة ثلاث أنشطة للصيانة وفيها أعداد كبيرة من الموظفين، لكن المؤسسة تقوم بأعمال الصيانة في الخارج بسبب النقص الكبير في كفاءة عمال الصيانة؛
- 2- **الأنشطة المنحرفة:** وهي التكاليف الناتجة عن الأخطاء والتكاليف خارج دورة الاستغلال وكذا فروقات الجرد، وهي تعتبر غير ضرورية لانتاج المنتج وتحميلها من شأنه أن يضخم تكاليف المنتج.

وفيما يلي ستعرض التكاليف غير المحققة للقيمة وقيمتها ومقارنتها التكاليف الكلية:

الجدول رقم (26): تكاليف الأنشطة غير المحققة للقيمة

الوحدة: (دج)

التكاليف الأنشطة غير المحققة للقيمة		النشاط
التكاليف	طبيعة التكلفة	
4 767,70	مصاريف صيانة الآلات خارج الوحدة	نشاط الصيانة
56 552,25	مصاريف صيانة الشاحنات خارج الوحدة	
2 675,40	مصاريف صيانة معدات المخبر خارج الوحدة	
207 505,85	مصاريف صيانة آلات الانتاج خارج الوحدة	
59 614,00	مصاريف صيانة الرافعة خارج الوحدة	
379 550,00	مصاريف الصيانة الخارجية مباني صناعية	
5 659,50	مصاريف الصيانة خارجية معدات	

استخدام أدوات المحاسبة الادارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

1 428 394,60	مصاريف صيانة الشاحنات خارج الوحدة	
316 352,67	مصاريف الصيانة الخارجية لتجهيزات الإدارة + معدات النقل	
9 005,14	مصاريف الصيانة لوسائل نقل العمال خارجيا	
542 250,00	الرسم العقاري (يتعلق بدورة 2007-2008)	الأنشطة المنحرفة
4 478 007,59	ضرائب ورسوم أخرى (IBS يتعلق بدورة 2010)	
271 940,75	الغرامات والعقوبات، المنح والهبات والتبرعات	
162 676,65	غرامات التأخير	
355 612,87	فروقات الجرد القمح	
4 240 029,38	فروقات الجرد المنتجات نصف مصنعة	
4 366 985,92	فروقات الجرد المنتجات المصنعة	
580,27 887 16	المجموع	
926,70 937 231	التكاليف الكلية	
%7,28	نسبة التكاليف غير المحققة للقيمة الى التكاليف الكلية	

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على البيانات المالية للمؤسسة

من الجدول يلاحظ أن تكلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة تمثل نسبة 7.28% من إجمالي التكاليف الكلية. أي اذا تخلصت المؤسسة من هذه الأنشطة فان التكاليف الاجمالية ستنخفض بهذه النسبة وهي نسبة تفوق نسبة تخفيض التكلفة المستهدفة وهذا هو المطلوب، أي أن المؤسسة اذا قامت باستبعاد هذه الانشطة سوف تحصل على السعر التنافسي في السوق المحلي.

في الأخير يمكن القول بأن استخدام سلسلة القيمة في مجال تحديد التكاليف، يساعد المؤسسة في التحليل الدقيق لأنشطة الأساسية والأنشطة المساعدة، وبالتالي تستطيع المؤسسة التعرف على الأنشطة ذات التكاليف العالية قياسا بالأنشطة الأخرى، وتحليلها من أجل الوقوف على أسباب هذا الارتفاع.

الفرع الثالث: تحسين الأداء المالي من خلال التكلفة المستهدفة وسلاسل القيمة

يعد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وسلاسل القيمة من الوسائل الفعالة في تخفيض التكاليف، فالتكلفة المستهدفة تعتبر مدخل لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد، لأنها تقوم بتحديد التكاليف المسموح بها والتي تسمح بتحقيق معدل الربح المستهدف من بيع المنتج، لذا فإن التكاليف المستهدفة تعتمد على عوامل ومتغيرات السوق، فلقد أثبتت هذه الدراسة التطبيقية أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي تحسين الميزة التنافسية للوحدة وتحقيق أهداف تحسين الجودة وخفض التكاليف وبالتالي تحسين مردودية هذه المؤسسة.

أما سلاسل القيمة فهي مكونة من مجموعة من الأنشطة المترابطة والتي تتفاعل فيما بينها لخلق القيمة في المؤسسة، بالإضافة الى ذلك تحقيق الميزة التنافسية للوحدة فمن جهة عند تطبيق سلسلة القيمة من طرف المؤسسة فإن هذه الأخيرة ستتفوق على منافسيها في اتباع نظام تحديد التكاليف حديث مقارنة بمثيلاتها، ومن جهة أخرى سيؤدي تطبيق هذه السلسلة الى خفض التكاليف المحملة على المنتج (كما رأينا 7%) وبالتالي تخفيض سعر البيع دون المساس بهامش الربح المطلوب وهذا ما سيضفي على منتج المؤسسة ميزة الأقل سعر في السوق وبالتالي تدعيم الميزة التنافسية لها، ناهيك عن ذلك فإن سلاسل القيمة عند تحليلها لقيمة المنتج فهي تصب اهتمام كبير لمتطلبات العملاء من الجودة وبالتالي تحرص على تدعيم أنشطة الجودة. فمن خلال هذه الدراسة الميدانية توصلنا إلى إثبات أنه يمكن استخدام نظام التكلفة المستهدفة، وتحليل القيمة من خلال سلاسل القيمة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة، وذلك بالتأثير على مختلف مؤشرات، فهما يحققان الميزة التنافسية للوحدة وكذا تحقيق الجودة المطلوبة للمنتج، وأيضا تحقيق الأرباح المستهدفة وفي الأخير خلق قيمة مضافة.

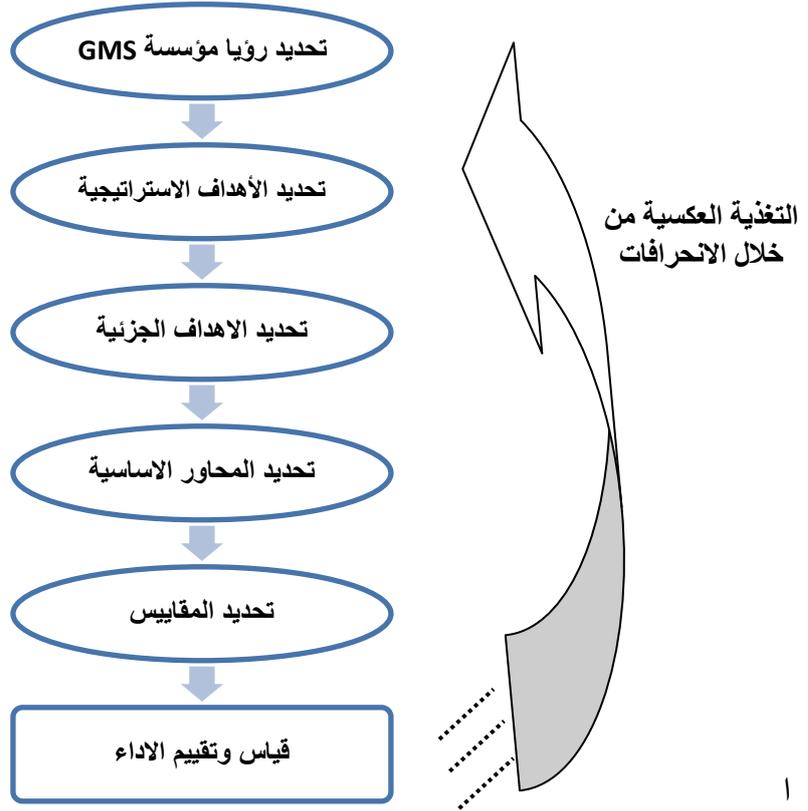
المطلب الرابع: بطاقة الأداء المتوازن

تعد بطاقة الأداء المتوازن نموذجا فعالا لقياس وقيادة الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، وكمساهمة سنحاول اقتراح نموذج لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة، لكن لا بد وأن توضح رؤيا المؤسسة ومن ثم الأهداف الاستراتيجية وذلك بغية التحديد الجيد والدقيق للمؤشرات التي تمكن من اعطاء الصورة الواضحة للأداء المالي والتي تمكن من قياس مدى بلوغ الأهداف المرسومة. ولتصميم بطاقة الأداء المتوازن لا بد وأن نتبع عدة خطوات منهجية، انطلاقا من تحديد رؤية المؤسسة أي رسالة المؤسسة، وأيضا تحديد الأهداف الاستراتيجية من ثم تحديد الأهداف الجزئية، وترجمة هذه الأهداف

وفق المحاور الأربعة لبطاقة الاداء المتوازن وفق مؤشرات ومقاييس تعطي الصورة الواضحة للأداء المالي من أجل قياسه وتقييمه.

ويوضح المراحل المتبعة عند تصميم بطاقة الأداء المتوازن خلال الجدول التالي:

الشكل رقم (39): مراحل تصميم بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة



المصدر: اعداد الباحثة

أولاً- تحديد رؤيا مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة: من خلال اجراء المقابلات مع بعض اطرار المؤسسة توصلنا إلى أن رسالة هذه المؤسسة تتمثل في أن تكون المؤسسة الأولى على المستوى الوطني من خلال التوسعات في مجال الطحن ومشتقاته أي تتجلى هذه الرسالة في البقاء والنمو.

ثانياً- الأهداف الاستراتيجية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة: لا يمكن تحديد المؤشرات والمقاييس التابعة لها لتقييم الأداء المالي دون التحديد الدقيق للأهداف الاستراتيجية للمؤسسة وكيفية تحقيقها، حيث يمكن ترجمة رؤية هذه المؤسسة في الأهداف الاستراتيجية التالية:

- الزيادة في القدرة الانتاجية للمؤسسة؛

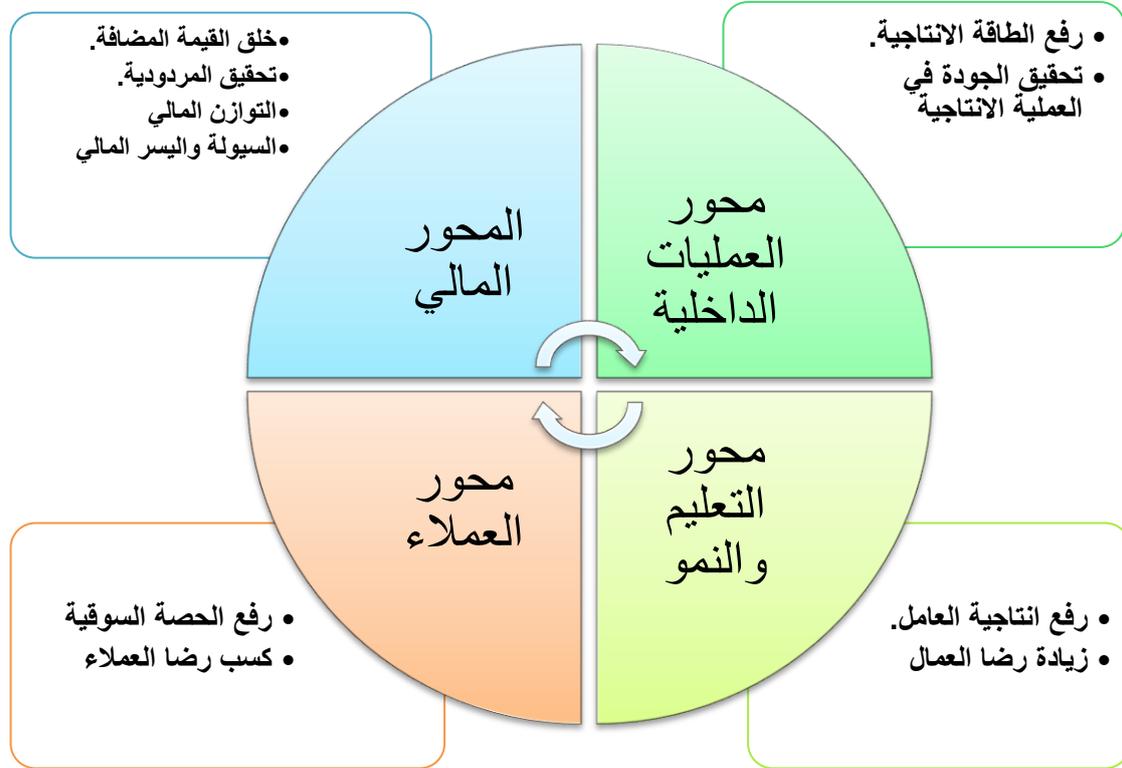
- الزيادة المستمرة في الارباح والعوائد؛

- التطور التكنولوجي في وسائل الانتاج ونظم التسيير؛
- تحقيق نسبة عالية من الجودة في المنتجات.

ثالثا تحديد الأهداف الجزئية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة وفق محاور بطاقة الأداء المتوازن: بعد تحديد الأهداف الاستراتيجية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة، وبناءا على ما تم التطرق اليه في الجزء النظري سنحاول تحديد المؤشرات والمقاييس المقترحة والمرتبطة بالأداء المالي وذلك وفق محاور بطاقة الأداء المتوازن والممثلة في الشكل التالي:

الشكل رقم (40): نموذج للأهداف الجزئية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة وفق محاور بطاقة

الأداء المتوازن



المصدر: اعداد الباحثة

1- المحور المالي: ويشمل هذا البعد الأهداف الجزئية المالية مترجمة في مؤشرات المالية والربحية

للمؤسسة حيث تتمثل هذه الأهداف والمؤشرات في:

- تحقيق المردودية المالية؛
- خلق القيمة؛
- التوازن المالي؛

- السيولة واليسر المالي.

وانطلاقاً من هذه الأهداف فإن المقاييس التي ستعتمد في قياس هذا المحور تتمثل فيما يلي:^{*}
قبل التطرق الى مقاييس المحور المالي لا بد وعرض الميزانية المالية المختصرة المقدرة من طرف مسؤول المحاسبة والمالية والتي ستعتمد في قياس الأداء المستهدف:

الجدول رقم (27): الميزانية المالية المختصرة المقدرة

الوحدة: (دج)

الخصوم المقدرة		الأصول المقدرة	
661 531 656,69	الأموال الدائمة:	535 120 450,26	الأصول الثابتة
642 756 879,53	الأموال الخاصة	262 023 734,36	الأصول المتداولة:
18 774 777,16	ديون طويلة الأجل	2 643 107,99	قيم الاستغلال
135 612 527,93	ديون قصيرة الأجل	2 666 470,79	قيم غير جاهزة
		256 714 155,59	قيم جاهزة
797 144 184,62	المجموعا	797 144 184,62	المجموع

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على تقديرات مسؤول المحاسبة والمالية

أما النتيجة الاجمالية والنتيجة الصافية المقدرة فنجدهما في الجدول التالي:

الجدول رقم (27): جدول تقدير النتيجة الاجمالية والنتيجة الصافية

الوحدة: (دج)

34 157 320,54	النتيجة الاجمالية
29 819 340,83	النتيجة الصافية

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على تقديرات مسؤول المحاسبة والمالية

- مؤشر المردودية: وتقاس من خلال المردودية المالية والمردودية الاقتصادية وتحسب بالعلاقات التالية:

• المردودية المالية = (النتيجة الصافية / مجموع الاموال الخاصة) * 100

* جميع المعطيات مأخوذة من الميزانية المالية لمؤسسة GMS لسنة 2012

$$\text{المردودية المالية} = 100 * (686188820.82 / 24613233.20) = 3.59\%$$

$$\text{المردودية المالية المتوقعة} = 100 * (642\ 756\ 879,53 / 29\ 819\ 340,83) = 4.64\%$$

$$\bullet \text{ المردودية الاقتصادية} = (\text{النتيجة الاجمالية} / \text{مجموع الاصول}) * 100$$

$$\text{المردودية الاقتصادية} = 100 * (867115076.43 / 28195639.2) = 3.25\%$$

$$\text{المردودية الاقتصادية المتوقعة} = 100 * (797\ 144\ 184,62 / 34\ 157\ 320,54) = 4.28\%$$

- مؤشر خلق القيمة: وتقاس بمعدل العائد على الاستثمار وبحسب بالعلاقة التالية:

$$\bullet \text{ معدل العائد على الاستثمار} = (\text{النتيجة الصافية} / \text{الاصول الثابتة}) * 100$$

$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = 100 * (622233081.70 / 24613233.20) = 5.49\%$$

$$\text{معدل العائد على الاستثمار المتوقع} = 100 * (535\ 120\ 450,26 / 29\ 819\ 340,83) = 5.57\%$$

- مؤشر التوازن المالي: ويترجم من خلال رأس المال العامل واحتياج رأس المال العامل وتحسب:

$$\bullet \text{ رأس المال العامل} = \text{الأموال الدائمة} - \text{الأصول الثابتة}$$

$$\text{رأس المال العامل} = 713009931.02 - 622233081.70 = 90776849.35 \text{ دج}$$

$$\text{رأس المال العامل المتوقع} = 661\ 531\ 656,69 - 535\ 120\ 450,26 = 126\ 411\ 206,43 \text{ دج}$$

\bullet احتياج رأس المال العامل = (قيم الاستغلال + القيم غير الجاهزة) - (ديون قصيرة الاجل - السلفات المصرفية)

$$\text{احتياج رأس المال العامل} = (177764719.01 + 44051799.84) - 154105145.38$$

$$\text{احتياج رأس المال العامل} = 67711373.47$$

$$\text{احتياج رأس المال العامل المتوقع} = (2\ 666\ 470,79 + 2\ 643\ 107,99) - 135\ 612\ 527,93$$

$$\text{احتياج رأس المال العامل المتوقع} = -130\ 302\ 949,15$$

- مؤشر السيولة: وأهم مقاييس لها تتمثل في:

$$\bullet \text{ نسبة السيولة العامة} = (\text{الأصول المتداولة} / \text{الالتزامات المتداولة}) * 100$$

$$\text{نسبة السيولة العامة} = 100 * (154105145.38 / 244881994.73) = 159\%$$

$$\text{نسبة السيولة العامة المتوقعة} = 100 * (135\ 612\ 527,93 / 262\ 023\ 734,36) = 193.21\%$$

• الخزينة = القيم الجاهزة - السلفات المصرفية

$$\text{الخزينة} = 23065475.88$$

$$\text{الخزينة المتوقعة} = 256\ 714\ 155,59$$

- مؤشر اليسر المالي: وتقاس بـ:

• نسبة المديونية = (مجموع الديون / مجموع الأصول) * 100

$$\text{نسبة المديونية} = 100 * (867115076.43 / 180926255.61) = 20.87\%$$

$$\text{نسبة المديونية المتوقعة} = 19.7\%$$

• نسبة هيكله الديون طويلة الأجل = (الديون طويلة الاجل / مجموع الاصول) * 100

$$\text{نسبة هيكله الديون طويلة الأجل} = 100 * (867115076.43 / 26821110.23)$$

$$\text{نسبة هيكله الديون طويلة الأجل} = 3.09\%$$

$$\text{نسبة هيكله الديون طويلة الأجل المتوقعة} = 100 * (797\ 144\ 184,62 / 18\ 774\ 777,16)$$

$$\text{نسبة هيكله الديون طويلة الاجل المتوقعة} = 2.36\%$$

2- محور العملاء: ان الغرض الرئيسي من هذا المحور هو كسب رضا العميل ولا يتم ذلك الا من

خلال تحقيق هدفين أساسيين كالتالي:

- كسب الميزة التنافسية من خلال رفع الحصة السوقية؛

- تحقيق الجودة.

من الأهداف السابقة فان المؤشرات والمقاييس التي ستعتمد في دراسة رضا العميل كالتالي:

- مؤشر الميزة التنافسية: ويقاس هذا المؤشر من خلال الحصة السوقية للمؤسسة التي تمثل حجم

نشاط المؤسسة في السوق* ، وتقاس هذه الحصة في هذه الحالة من خلال القدرة الانتاجية لها مقارنة

بمجموع القدرة الانتاجية للمؤسسات المحلية.

الحصة السوقية = (القدرة الانتاجية) / (مجموع القدرة الانتاجية للمؤسسات المحلية)

* ان السوق الذي سنعتمده في هذه الدراسة هو السوق المحلي في الولاية.

حيث أن القدرة الانتاجية الحقيقية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة حددت 5500 قنطار في اليوم أما القدرة التي تستفيد بها من القمح فهي تقدر بـ 2475 قنطار في اليوم أي بنسبة 45% وهذا ما أفادنا به مسير المؤسسة، أما مجموع القدرة الانتاجية حسب الديوان المحلي للحبوب والبقول الجافة فهي تقدر بـ 38000؛ وعليه فإن:

$$\text{الحصة السوقية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة} = \frac{38000}{2475} * 100 = 6.51\%$$

أما الحصة السوقية المتوقعة فتحسب من خلال القدرة الانتاجية الفعلية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة كمايلي:

$$\text{الحصة السوقية المتوقعة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة} = \frac{38000}{5500} * 100 =$$

$$\text{الحصة السوقية المتوقعة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة} = 14.47\%$$

- **مؤشر الجودة:** ويقاس هذا المؤشر من خلال حجم المردودات، وحسب مسؤول الانتاج في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة فإنه لا توجد مردودات وعليه فإن:

$$\text{حجم المردودات} = 0$$

$$\text{حجم المردودات المتوقعة} = 0$$

3- **محور العمليات الداخلية:** يتضمن هذا المحور العمليات والأنشطة الداخلية التي تتم من خلالها العملية الإنتاجية لكن هناك مؤشر له أهمية بمكان ألا وهو الابتكار في الجوانب التنظيمية والإنتاجية في المؤسسة وهذه المؤسسة لا تولي أية اهتمام بهذا المؤشر لذا لا يمكن الاعتماد عليه في قياس الأداء المالي لها، وعلى العموم يمكن حصر الأهداف الاستراتيجية لهذا البعد في:

- رفع الطاقة الإنتاجية للمؤسسة؛

- تحقيق الجودة في العملية الإنتاجية؛

وعليه سنعمد في هذه المساهمة على المؤشرات التالية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية السابقة:

- **مؤشر الطاقة الإنتاجية:** تقاس بالقدرة الإنتاجية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة حيث:

$$\text{القدرة الإنتاجية} = 5500 \text{ قنطار/ اليوم}$$

$$\text{القدرة الإنتاجية المستغلة} = 2475 \text{ قنطار/ اليوم}$$

- **مؤشر جودة العملية الإنتاجية:** ويقاس هذا المؤشر بنسبة الإنتاج المعيب، وحسب مصلحة الإنتاج فإن هناك 7 مرات في السنة مونت مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة بقمح غير مناسب من

طرف الديوان المحلي للحبوب والبقول الجافة ؛ ولأنه الجهة المحتكرة للتموين اضطرت المؤسسة الى استعمال هذا القمح لتفادي توقف العملية الانتاجية مما ولد لها انتاج معيب.

$$\text{نسبة الانتاج المعيب} = (\text{حجم الانتاج المعيب}) / (\text{اجمالي الانتاج السنوي})$$

حيث أن: اجمالي الانتاج السنوي = عدد الايام العمل في السنة * حجم الانتاج اليومي
و: عدد أيام العمل في السنة = (عدد أيام العمل في الشهر - عطل نهايات الاسبوع) * 12 - العطل المدفوعة الأجر

$$\text{عدد أيام العمل في السنة} = 22 * 12 - 8$$

$$\text{عدد أيام العمل في السنة} = 256 \text{ يوم}$$

$$\text{نسبة الانتاج المعيب} = [(2475 * 7) / (2475 * 256)] * 100 = 2.73\%$$

$$\text{نسبة الانتاج المعيب المتوقع} = 0\%$$

- مؤشر حوادث العمل: يقاس هذا المؤشر بعدد حوادث العمل في السنة، حيث عند مقابلتنا للمسير أوضح بأن حوادث العمل خلال سنة 2012 قد بلغت 6 حوادث وعليه:

$$\text{نسبة حوادث العمل} = (\text{عدد حوادث العمل} / \text{عدد العمال}) * 100$$

$$\text{نسبة حوادث العمل} = (202/6) * 100 = 2.97\%$$

أما نسبة حوادث العمل المتوقعة فهي:

$$\text{نسبة حوادث العمل المتوقعة} = 0\%$$

- مؤشر ساعات العمل: يقاس عدد ساعات العمل بالعلاقة التالية:

$$\text{عدد ساعات العمل} = \text{عدد ساعات ايام العمل} - \text{عدد ساعات العطل المدفوعة الأجر}$$

حيث:

$$\text{عدد أيام العمل الفعلية في الشهر} = 30 - 8$$

$$\text{عدد أيام العمل الفعلية في الشهر} = 22 \text{ يوم}$$

$$\text{عدد أيام العمل في السنة} = 22 * 12$$

$$\text{عدد أيام العمل في السنة} = 264 \text{ يوم}$$

$$\text{عدد أيام العمل في السنة الفعلية} = \text{عدد أيام العمل} - \text{أيام العطل المدفوعة الأجر} *$$

$$\text{حيث: أيام العطل المدفوعة الأجر} = 8 \text{ ايام}$$

* تتضمن الاعياد الدينية والاعياد الوطنية

وعليه: عدد أيام العمل في السنة الفعلية = 264-8

عدد أيام العمل في السنة الفعلية = 256 يوم

عدد الساعات المقدرة للعمل يوميا = 8 ساعات

وعليه: عدد ساعات العمل المقدرة السنوية = 8 * 256

عدد ساعات العمل المقدرة السنوية = 2048 ساعة

أما: عدد ساعات العمل الفعلية = مصاريف المستخدمين / عدد العمال

حيث أن مصاريف المستخدمين يقصد مجموع الأجور.

عدد ساعات العمل الفعلية = 202/415553

عدد ساعات العمل الفعلية = 2057.19 أي ما يقارب 8.04 ساعة في اليوم

4- محور التعلم والنمو: يرتكز هذا البعد على مدى قابلية العمال على خلق القيمة، أي مدى مساهمة

الموارد البشرية في دعم نمو المؤسسة الاقتصادية، ويجدر الاشارة هنا وبعد المقابلة التي أجريت مع

مسؤول الموارد البشرية في المؤسسة بأن المؤسسة لاتقوم في العادة بأية تكوينات أو تریصات

لتحسين مستوى الموظفين ورفع انتاجيتهم إلا في حالات نادرة (مثلا عند تطبيق النظام المحاسبي

المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية)، لذا لايمكن اعتماد هذا المؤشر في هذا المحور على

الرغم من الأهمية الكبيرة التي يكتسيها، من بين الأهداف الاستراتيجية التي تسعى مؤسسة المطاحن

الكبرى للجنوب-بسكرة لتحقيقها وفق هذا المحور مايلي:

- رفع انتاجية العامل لتحقيق اكبر معدل للقيمة المضافة.

- رفع درجة رضا العاملين.

ومن بين المؤشرات التي ستعتمد في قياس هذه البعد مايلي:

- مؤشر معدل مصاريف العمال الى القيمة المضافة: ويقاس هذا المؤشر بالعلاقة التالية:

معدل مصاريف العمال إلى القيمة المضافة = (مصاريف المستخدمين/القيمة المضافة)*100

حيث: مصاريف المستخدمين تشمل جميع الأعباء المتعلقة بالعمال (جدول حساب النتيجة)

معدل مصاريف العمال الى القيمة المضافة = (175444704.50/57301541.08)*100

معدل مصاريف العمال الى القيمة المضافة = 33%

$$\text{معدل مصاريف العمال الى القيمة المضافة المتوقع} = (234261501.2 / 661177.20) * 100$$

$$\text{معدل مصاريف العمال الى القيمة المضافة المتوقع} = 28.22\%$$

- مؤشر مصاريف المستخدمين الى اجمالي المصاريف: وتقاس بالعلاقة التالية:

$$\text{مصاريف المستخدمين الى اجمالي المصاريف} = (\text{مصاريف المستخدمين/اجمالي المصاريف}) * 100$$

$$\text{مصاريف المستخدمين الى اجمالي المصاريف} = (1280833868.02 / 57301541.08) * 100$$

$$\text{مصاريف المستخدمين الى اجمالي المصاريف} = 4.47\%$$

$$\text{مصاريف المستخدمين الى اجمالي المصاريف المتوقع} = (200104180.7 / 661177.20) * 100$$

$$\text{مصاريف المستخدمين الى اجمالي المصاريف المتوقع} = 3.23\%$$

- مؤشر الانتاجية المتوسطة للعامل: وتحسب وفق المقياس التالي:

$$\text{الانتاجية المتوسطة للعامل} = \text{كمية الانتاج} / \text{عدد العمال}$$

$$\text{الانتاجية المتوسطة للعامل} = 202 / 73331.50 = 363.027$$

$$\text{أما : الانتاجية المتوسطة للعامل المتوقعة} = 202 / 190036.59 = 940.775$$

- مؤشر معدل انتاجية العامل: وتحسب كما يلي:

$$\text{معدل انتاجية العامل} = (\text{الانتاجية المتوسطة للعامل} / \text{كمية الانتاج}) * 100$$

$$\text{معدل انتاجية العامل} = (73331.50 / 363.027) * 100 = 0.50\%$$

أما فيما يتعلق بمعدل انتاجية العامل المتوقعة فان:

$$\text{معدل انتاجية العامل المتوقعة} = (190036.59 / 940.775) * 100 = 0.50\%$$

مما سبق فان بطاقة الأداء المتوازن المقترحة ستحتوي على أربعة محاور أساسية وفق ما تم التطرق اليه في الجانب النظري، المحور المالي، محور العملاء، محور العمليات الداخلية ومحور التعلم والنمو، كذلك ستتكون هذه البطاقة 14 مؤشر ومايقارب 20 مقياس للأداء المالي، وقد تعمدنا في تقليل عدد المؤشرات لتفادي الخلط والتعقيد من جهة، ولنقص المعلومات والأهمية بمؤشرات جديدة من جهة اخرى. بالاضافة الى أنها تحتوي على التقديرات أو التوقعات لكل مؤشر من المؤشرات السابقة والمبنية على أهداف المقدمة من طرف مسؤول المحاسبة والمالية والموضحة في الجدول رقم(26) و (27)، وفي الأخير النتيجة النهائية للقياس والتي تحسب بالعلاقة التالية:



$$\text{النتيجة النهائية} = (\text{الأداء المحقق}) / (\text{الأداء المتوقع})$$

والشكل التالي يوضح التخطيط المقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة :

الجدول رقم (29): نموذج مقترح بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة

استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

نتيجة المحور	النتيجة	الأداء المحقق	الأداء المستهدف	المقاييس	المؤشرات / المقاييس	المحاور
	77,32%	3,59%	4,64%	المردودية المالية	المردودية	المحور المالي
	75,89%	3,25%	4,28%	المردودية الاقتصادية		
	70,99%	3,96%	5,57%	معدل العائد على الاستثمار	خلق القيمة	
	71,81%	90 776 849,35	126 411 206,43	رأس المال العامل	التوازن المالي	
	-51,96%	67 711 373,47	-130 302 949,15	احتياج الرأس المال العامل		
	82,24%	158.90%	%193.21	نسبة السيولة العامة	السيولة	
	8,98%	23 065 475,88	256 714 155,59	الخزينة		
	107,73%	20,87%	19,37%	نسبة المديونية	اليسر المالي	
%63.81	131,33%	3,09%	2,36%	نسبة هيكله الديون طويلة الأجل		
	45.00%	6,51%	14,47%	الحصة السوقية	الميزة التنافسية	محور العملاء
	%72.50	%100	0	0	الجودة	
	45%	2475	5500	نسبة طاقة المؤسسة	الطاقة الإنتاجية	محور العمليات الداخلية
	-2,73%	2,73%	0	نسبة الانتاج المعيب	جودة العملية الانتاجية	
	-2,97%	2,97%	0	نسبة حوادث العمل	نسبة حوادث العمل	
	34.94%	100,45%	2 057,19	2048	عدد ساعات العمل	
	115,72%	32,66%	28,22%	مصاريف المستخدمين الى القيمة المضافة	معدل مصاريف العاملين إلى قيمة الأرباح	التعليم والنمو
	138,62%	4,47%	3,23%	مصاريف المستخدمين الى اجمالي المصاريف		
	38,59%	363,0272277	940,7750495	كمية الانتاج الى عدد العمال	الإنتاجية المتوسطة للعامل	
	98.23%	100%	0,50%	0,50%	انتاجية العامل الواحد الى كمية الانتاجية	
67.37%	نسبة النتيجة الاجمالية					

المصدر: اعداد الباحثة

قراءة بطاقة الأداء المتوازن المقترحة:

من خلال النتائج النهائية المتحصل عليها في بطاقة الأداء المتوازن المقترحة يستنتج:
بالنسبة للمحور المالي: من خلال النتائج المتحصل عليها في بطاقة الأداء المتوازن المقترحة تدل على وجود انحرافات متفاوتة بين الأداء المستهدف والأداء المحقق، حيث يلاحظ بأن هناك تراجع بالنسبة للمردودية المالية (حققت نسبة 77.32% من النسبة المستهدفة) ونفس الشيء بالنسبة لكل من المردودية الاقتصادية ومعدل العائد على الاستثمار (حققت نسبة 75.89% من النسبة المستهدفة) هذا التراجع لا يمكن أن يحول دون تحقيق الاهداف المسطرة، لكن من الافضل لو لم يكن.

أما فيما يتعلق بمؤشرات التوازن المالي لم يلاحظ انحراف خطير بالنسبة رأس المال العامل (77.81% من الأداء المستهدف)، ولكن بالنسبة لاحتياج رأس المال العامل فقد سجلت المؤسسة انحراف كبير يصل الى أكثر من 50% وهذا راجع الى النقص الكبير في قيم الاستغلال وكذا القيم غير الجاهزة. وبالنسبة لمقاييس السيولة فنجد بأن المؤسسة قد حققت نسبة معتبرة فيما يتعلق بنسبة السيولة العامة أما بالنسبة للخزينة فقد سجل انحراف كبير وخطير يتجاوز 90%، ويمكن القول بأن هذه الانحراف جاء نتيجة سوء التقدير من طرف المسير.

وبالنظر الى مقاييس اليسر المالي فلا يوجد انحراف كبير بين ما هو متوقع والأداء الفعلي وعلى العموم يمكن القول بأن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكره قد حققت نسبة لا بأس بها تصل الى 63.81% من الأهداف المالية المرسومة.

ولتحسين ذلك لابد على المؤسسة أن تقوم بـ:

- الاهتمام أكثر بالعملاء والجانب التسويقي.
- رفع الكفاءة في استخدام الاصول.
- العمل على خلق القيمة بدل تحقيق الارباح.
- صب الاهتمام على كيفية تقييم الأداء المالي وسبل تعزيزه.
- تطوير اساليب التسيير المالية.
- العمل على تخفيض التكاليف من خلال التخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة.

بالنسبة لمحور العملاء:

إن نصيب مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة من السوق المحلي للولاية في المطاحن يصل الى نسبة 6.51% على الرغم من أن القدرة الانتاجية لها قد ترفع النسبة الى 14.47% وهذا راجع الى التموينات المتعلقة بالقمح فان الديوان المحلي للحبوب والبقول الجافة هو المحتكر الأساسي لتموين القمح وهذا راجع الى السياسة الاقتصادية للدولة، لا يمول المؤسسة الا بنسبة 50% من القدرة الانتاجية لها وعلى 5 أيام في الأسبوع، أي ان النسبة التموينية الحقيقية لا تتعدى 45% من القدرة الانتاجية لها، وهذا ما يفسر الفرق بين القدرة الانتاجية المتوقعة والفعلية أي هذا الانحراف الكبير خارج عن نطاق المؤسسة لأن المتحكم الأساسي هو العامل القانوني، وعلى الرغم من ذلك فان نسبة الحصة السوقية المحلية للمؤسسة تشكل نسبة ضئيلة مقارنة بمثيلاتها. أما فيما يتعلق بحجم المردودات فنلاحظ أنه بلغ نقطة الصفر، أي أن المؤسسة قد بلغت الهدف المنشود من هذا المؤشر. بالإضافة إلى كون المؤسسة لا تولي اهتمام كبير بهذا الجانب لأنها تتوقع بان كل ما تقوم بانتاجه تبيعه وهذا راجع الى الطلب الكبير على هذه المادة الأساسية.

وعلى العموم فان مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة قد حققت نسبة معتبرة (72.50%) من الأهداف المنشودة في هذا المحور، وعليه فان مستوى الأداء في هذا البعد يعتبر في المستوى المسموح.

من أجل التحسين في هذا البعد لابد على المؤسسة أن تقوم بما يلي:

- تعزيز الحصة السوقية المحلية والوطنية على حد سواء.
- العمل على رفع القدرة الانتاجية للمؤسسة من خلال الاستثمارات.
- الاهتمام بجانب العملاء أكثر، من خلال اجراء دراسات لتوقعاته.

بالنسبة لمحور العمليات الداخلية: إن فعالية الطاقة الانتاجية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة تبقى دون المستوى المنشود وهذا راجع الى الإطار القانوني للتموين بالقمح، فالمؤسسة تستغل أقل من نصف القدرة الانتاجية وهذا ما قد يؤثر بالسلب على الانتاجية العامة لها.

أما فيما يتعلق بجودة العملية الانتاجية نجد أن نسبة الانتاج المعيب نسبة ضئيلة جدا 2.73%؛ على الرغم من أنها كانت غير متوقعة ولم تبلغ درجة الصفر إلا أنها تعد ذات أثر طفيف، وهذه النسبة جاءت نتيجة 7 مرات من تموين غير مناسب من طرف الديوان المحلي للحبوب والبقول الجافة.

أما بالنسبة لحوادث العمل كذلك وصلت إلى نسبة صغيرة 2.97% لكنها لم تصل الى نقطة الصفر المتوقعة، وهذه الحوادث جاءت نتيجة نقص الاهتمام بالجانب الوقائي للعمال.

وبالنظر الى مؤشر ساعات العمل نجد أن ساعات العمل الفعلية تفوق عدد الساعات المتوقعة أي أن هناك انحراف موجب 0.45 %، وهذا الانحراف راجع الى أن عمال قسم الانتاج يعملون يوم السبت أي 26 يوم في الشهر بدل 22، كذلك بالنسبة للحراس 180 ساعة في الشهر بدل 140 ساعة القانونية أي بمعدل يومين بيومين. أما عمال الادارة فيعملون 7.5 ساعة في اليوم بدل 8 ساعات، وهذا مايفسر هذا الانحراف. وعلى العموم يمكن القول بأن المؤسسة قد حققت أهداف هذا المحور بصفة جزئية صغيرة (34.94%) وذلك إما بتأثير منها أو بتأثير خارجي (خارج عن نطاقها).

من أجل التحسين في هذا المحور لابد على المؤسسة أن تقوم بما يلي:

- الاهتمام بطرق الوقائية لحماية العمال من خطر حوادث العمل.
- تبني اساليب الانتاج الحديثة لتعزيز الجودة في العملية الانتاجية.
- رفع من القدرة الانتاجية لها.

بالنسبة لمحور التعلم والنمو: الغاية الأساسية من هذا المحور هي الوصول الى التوظيف الجيد لمعارف العمال وتكوينهم بما يخدم الأهداف الرئيسية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة، من الملفت أن المؤسسة لا تولي أدنى اهتمام بهذا الجانب والذي له تأثير كبير على المحاور السابقة، فالمؤسسة لا تقوم بأية تكوينات أو تدريبات، كذلك لا تهتم بالبحث في سبل رضا العمال من تحفيزات وغير ذلك، أيضا لا تقوم بتوظيفات جديدة، لذا نلاحظ بأن هناك تفاوت كبير بين الأداء المستهدف والأداء الفعلي في هذا المحور؛ فنجد بالنسبة لمعدل مصاريف العاملين الى قيمة الأرباح والمصاريف الاجمالية انحراف بنسبة 16.90% و 38.62% على التوالي وهذا راجع الى ضعف التوقع في مصاريف المستخدمين من طرف مسؤول المحاسبة والمالية.

أما فيما يتعلق بالانتاجية المتوسطة للعامل فيوجد انحراف كبير جدا (تحقيق ما نسبته 38.59% فقط من الأداء المتوقع)، وهذا راجع الى خطأ في التوقع في كمية الانتاج، كذلك وجود انحراف في كمية الانتاج نتيجة التكوينات غير المناسبة.

وبالنظر الى الانتاجية المتوسطة للعامل فيلاحظ أن المؤسسة حققت ما توقعته أي هناك تساوي في نسبة الأداء المستهدفة ونسبة الأداء الفعلية، لكن هذا لايدل على الايجابية هنا لأن الانحراف الكبير في الانتاجية اثر بالسلب على مردودية العامل.

وعلى العموم يمكن القول بأن المؤسسة نجحت بشكل كبير في تحقيق الأداء المستهدف في هذا المحور بنسبة 98.23%، ولكن هذا لا يدل بأن الأداء في هذه المحور جيد كما تم التطرق اليه.

ولتحسين ذلك لابد للمؤسسة أن تقوم بـ:

- الاهتمام أكثر باجراء دورات تكوينية للعمال، لتنمية معارفهم وقدراتهم.
- الاهتمام بالرضا الوظيفي للعمال من خلال التحفيزات المالية (زيادة الرواتب، العلاوات... الخ)، ودمجهم للمشاركة في القرارات.
- القيام بمسابقات توظيف وتوسيع في حجم الاطارات.

وبالنظر الى الأداء المحقق من قبل مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة وفق محاور بطاقة الأداء المتوازن الأربعة، فهو يصل الى نسبة 54.87% بعد مقارنته بالأداء المستهدف، وهي تدل الى انحراف كبير وغير مسموح، حيث أن هذا الانحراف كان راجع الى سوء التوقعات من طرف المسؤول، وأيضاً راجع الى عوامل قانونية (تحديد نسبة التموين من طرف الدولة) وأيضاً يدل على سوء التسيير المالي في هذه المؤسسة.

وفي الأخير ما هذه إلا مساهمة متواضعة في وضع بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة، وذلك من أجل تقييم الأداء المالي لها من خلال عرض مختلف المؤشرات والمقاييس التي من شأنها ان تعطي صورة واضحة للأداء المالي الفعلي ومدى مطابقته للأداء المالي المتوقع من ثم تحديد الانحرافات ان وجدت وتحديد ما اذا كانت هذه الانحرافات موجبة أو سالبة، فاذا كانت هذه الانحرافات موجبة لا بد للمؤسسة أن تقوم بتدعيمها والبحث في سبل تكرارها، أما اذا كانت هذه الانحرافات سالبة ما على المؤسسة إلا السعي وراء البحث في سبل لمراجعة الأسباب المؤدية لها هل هناك خطأ في المعايير والتقديرات وبالتالي اعادة صياغة أساليب التنبؤ بما يخدم توقعات محتمل وقوعها وليس توقعات مستحيلة الوقوع وغير ملائمة لقدرة المؤسسة، أو هناك خطأ في العملية الانتاجية مما تسبب في هذا التراجع والخلل وهذا ما يتطلب اتخاذ الاجراءات التصحيحية الملائمة لمعالجتها وعدم تكرارها مما يؤدي الى تحسينات ملموسة في الأداء المالي، بالإضافة الى كل ذلك أن بطاقة الأداء المتوازن تعد شاملة لكل المؤشرات الممكنة للأداء المالي سواء المالية أو غير المالية مما يعطي الصورة الدقيقة والشاملة للأداء المالي لها، أي تحقق التكامل بين المؤشرات الحديثة والتقليدية لقياس الأداء المالي للمؤسسة.

ولكي تفي بطاقة الأداء المتوازن بالمطلوب لا بد لها وأن تواظب مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة على استعمالها في قياس الأداء المالي على مستوى عدة سنوات من أجل التحسين المستمر. أخيراً بطاقة الأداء المتوازنة هي وسيلة لربط مؤشرات الأداء باستراتيجية المؤسسة. ولذلك فإن لم يكن هناك استراتيجية واضحة فإن استخدام بطاقة الأهداف المتوازنة لن تؤدي عملها.

مشاكل تطبيق بطاقة الاداء المتوازن في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة:

بطاقة الأداء المتوازنة ليست الحل لكل المشكلات ولا هي وسيلة لتطوير المؤسسات ولكنها وسيلة مساعدة فهي تحدد مؤشرات الأداء المالي وبالتالي تساعدنا على تحقيق الأهداف المسطرة، وعند تصميم اقتراح لبطاقة الأداء المتوازن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة، تخللت هذا التصميم بعض المعوقات نذكر أهمها في:

- تم مواجهة مشكلة كبيرة في التقديرات مع مسؤول المحاسبة والمالية؛ حيث أنه في بعض الاحيان اعطيت لنا تقديرات غير واقعية ومن غير المعقول بلوغها. وهذا نتيجة عدم تطبيق نظام الموازنات التقديرية؛ مما ولد نقص في صحة التقييم والقياس.
- صعوبة تحديد مواطن الخلل والانحرافات وحصر أسبابها من طرف المسؤول وهذا ناتج عن نقص الخبرة المهنية لهذا المسؤول.
- عدم التركيز على مؤشرات مهمة خاصة في جانب العملاء والعمال مما استحال تطبيق مؤشرات بالغة الاهمية في عملية القياس والتقييم.
- اختيار مؤشرات الأداء هو من الأمور الصعبة في حالة تطبيق بطاقة الأداء المتوازنة، فمن جهة كثرة المؤشرات في كل محور من محاور البطاقة هذا الأمر قد صعب المهمة في اختيار أنسبها في هذه الحالة، بالإضافة الى وجود بعض المؤشرات غير معبرة وغير واضحة، ناهيك عن نقص في الجانب المعلومات لتطبيق بعض المؤشرات المهمة.

ملخص الفصل:

يعتبر هذا الفصل محاولة بسيطة لتجسيد أهم ما تم التطرق اليه في الفصول النظرية على أرض الميدان، حيث تمت دراسة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة، وقبل البدء في ادراج النتائج المتحصل عليها من الدراسة التطبيقية لابد والاشارة الى الصعوبات التي واجهت الباحثة في هذه الدراسة والمتمثلة في كيفية الحصول على البيانات والمعلومات الدقيقة لنشاط المؤسسة نظرا لتعقد الاتصال المالي في المؤسسة من جهة، وعدم وجود بيانات مهمة لنشاط لعدم اهتمام المؤسسة بها من جهة أخرى، وفيما يلي سيدرج أهم النتائج المتحصل عليها في هذه الدراسة التطبيقية في النقاط التالية:

- ان مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة لا تقوم بقياس وتقييم الأداء المالي فهي تعتمد على النتائج السنوية لمصلحة المحاسبة العامة فقط في الحكم على أدائها المالي.
- ان المؤسسة لا تهتم بتطبيق أدوات المحاسبة الادارية بحجة أنها لا تقوم بأية اضافة موجبة لها، بقدر ما تتطلب تأهيل اليد العاملة وتوفير الوسائل اللازمة.
- إن طريقة ادراج التكاليف المتغيرة والثابتة التي تحملتها المؤسسة غير علمية ودقيقة، بحيث لا تأخذ بعين الاعتبار العلاقة بين التكلفة وحجم الانتاج، بل تأخذ تغييرها من سنة الى أخرى كمعيار وهذا خطأ، مما يؤدي الى التحديد الخاطئ للتكلفة، وبالتالي اتخاذ القرارات التسعيرية غير المناسبة.
- يساهم التحليل المالي في تقييم مؤشرات الأداء المالي المالية منها ومؤشرات الربحية، مما يسمح باكتشاف مواضع الخلل فيها وبالتالي تحسينها.
- يهدف تطبيق محاسبة التكاليف في التحميل الدقيق للتكاليف الفعلية للمنتج، وذلك دون تضخيمها وتحميل المنتج فوق مايتكلف وبالتالي ارتفاع الأسعار، أو دون تقليلها وتحميل المنتج أقل من التكلفة الفعلية وتحميل المؤسسة تكاليف متعلقة بالمنتج.
- يستخدم نظام التكلفة المستهدفة وسلاسل القيمة كنظام متكاملان في تحسين الأداء المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة وذلك بالتأثير على مختلف مؤشراته، فهما يحققان الميزة التنافسية للوحدة وكذا تحقيق الجودة المطلوبة للمنتج، وأيضا تحقيق الأرباح المستهدفة وفي الأخير خلق قيمة مضافة.

- إن بطاقة الأداء المتوازن تهدف الى التوازن بين المؤشرات المالية للأداء المالي والمؤشرات غير المالية، لكن المؤسسة تهدف الى تحقيق النجاح من خلال تحقيق أهدافها المالية المتمثلة في زيادة الأرباح دون الأخذ بعين الاعتبار باقي المحاور بالرغم من تأثيرها الكبير على المحور المالي.
- يصعب علينا دراسة مؤشر خلق القيمة لأنه يعتمد على معلومات مصدرها السوق المالي، وهذا النوع من المعلومات يظل غائبا بصفة عامة في المؤسسات الجزائرية، وبصفة خاصة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة.

الخلاصة

الخاتمة

ارتبطت التغييرات التي تمت ملاحظتها في المحاسبة الادارية بالتفاعل الموجود بين المؤسسة الاقتصادية والمحيط الخارجي، حيث كانت المحاسبة الادارية في الدور التقليدي تعنى بتزويد الادارة بالمعلومات المالية الملائمة وذلك من أجل المفاضلة بين البدائل والخطط المالية لاختيار البديل الذي يحقق أقصى قدر من الانتاجية وبالتالي تعظيم ربحية، لكن مع اشتداد ضجة المنافسة وتطور الأسواق وانفتاحها في العصر الحالي كان من الضروري على المحاسبة الادارية التكيف لمسايرة ركب المنافسة والانفتاح والتركيز أكثر على المفاهيم الحديثة كالجودة، رضا العميل، ادارة التكلفة... الخ، لتوفير معلومة مالية ادارية ذات خصائص حديثة وملائمة لاستخدامها في تحقيق الأهداف الأساسية للمؤسسة الاقتصادية بكل كفاء وفعالية حيث يتجلى الدور الحديث لها في المراجعة المالية والمحاسبية الذي من شأنها تعزيز ودعم كيان المؤسسة الاقتصادية في وسط تنافسي بحت.

إن أفضل أساليب تحسين الأداء المالي قياسه وتحليله لتحديد فرص التحسينات والغاء الانحرافات التي لا تضيف قيمة للمؤسسة، فعملية تقييم وقياس الأداء المالي يحمل عدة دلالات اقتصادية تسمح بإعطاء الصورة الحقيقية للمؤسسة، فهو أداة من أدوات الرقابة التي تعتمد عليها المؤسسات في دراسة وتحليل مركزها المالي وربحية أموالها، وكذا الكشف عن مواطن القوة ونقاط الضعف وهو مايسمح لها باستغلال مواطن القوة لتدعيمها، ومحاولة معالجة نقاط ضعفها باتخاذ القرارات المناسبة، وعليه فقط بات من الضروري أن تعتمد كل المؤسسات مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها، فعلى المؤسسة الاقتصادية التي تسعى للخروج من الأزمات والراغبة في النمو والبقاء التحكم الأفضل في أساليب التسيير الحديثة لتحسين أداءها المالي من خلال اعتماد نمط تسيير يتماشى وأهدافها، كاعتماد نظام المحاسبة الإدارية، فالمسير لا يكون على دراية دقيقة وذو مهارة مالية فيظهر الدور الجوهري الذي يقوم به المحاسب الاداري بتحليل وتفسير البيانات المالية ومؤشرات الأداء المالي ويقدمها في صورة واضحة تمثل أساس للعمل بالنسبة للمسير.

وعلى ضوء ما سبق ارتأت هذه الدراسة الى الربط بين أدوات المحاسبة الادارية والأداء المالي وتجسيده على أرض الواقع من خلال مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة، ومن خلال هذه الدراسة استخلصت العديد من النتائج والتي يمكن توضيحها في:

- تهدف المحاسبة الادارية الى توفير المعلومة المالية للإدارة من أجل المساعدة في ترشيد القرارات الاقتصادية، مما ينعكس بالإيجاب على أداء مختلف الأنشطة بكفاءة وفعالية.
- إن تطور أدوات المحاسبة الادارية جاء نتيجة النقائص التي شابت الأدوات التقليدية، ولكن هذا لايعني الاستغناء أن الأدوات التقليدية بل لابد واجراء عملية التكامل بين مختلف أدوات المحاسبة الادارية من أجل تحسين العملية التسييرية في المؤسسة، فهذه الأخيرة لابد لها وأن تسعى لتطبيق الأداة المناسبة. (وهذا مايبثب صحة الفرضية الاولى).
- أن محاسبة التكاليف تعد قاعدة البيانات التي توفر المعلومات اللازمة لكل من المحاسبة المالية لبناء الكشوف المالية للاستخدام الخارجي والمحاسبة الادارية لإنشاء التقارير الداخلية للإدارة.
- نظام التوقيت المنضبط هو ذلك النظام الذي يقوم باستبعاد كل مصادر الهدر من مواد أو أنشطة لا تؤدي إلى إضفاء قيمة على المنتجات أي الإنتاج حسب الطلب (الحاجة) وفي الوقت الملائم.
- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها وذلك بالتحديد المسبق للسعر السوقي المطلوب.
- تقوم سلاسل القيمة بتحليل العملية الإنتاجية إلى مجموعة من الأنشطة وقياس قدرة كل نشاط على إضافة القيمة وبالتالي استبعاد الأنشطة التي لا تولد القيمة لخفض التكاليف.
- إن بطاقة الأداء المتوازن تعكس قياس الأداء المالي الحالي والمستقبلي من خلال والفهم الكامل لمسببات الأداء المثالي لتحقيق الغايات الأساسية.
- يمثل تطبيق فلسفة ادارة الجودة الشاملة سلسلة من الإيجابيات المتتالية التي تسمح للمؤسسة بتحقيق أهدافها المسطرة وهي تحقيق النمو وزيادة الأرباح، وزيادة الحصة السوقية والإستثمار الأمثل لمواردها.
- إن نمو وتطور المؤسسة الاقتصادية يتوقف الى حد كبير على مدى كفاءة وفعالية أداءها المالي.
- لتحقيق مستويات عالية لقيمة المؤسسة لابد ان تحقق مستويات مرتفعة لأداءها المالي ويتحقق ذلك من خلال تعظيم النتائج.

- ان الاداء المالي عبارة عن مقاييس ومؤشرات مالية ذات صفة رقمية تستخدم لقياس النواتج والأهداف الرئيسية المتوقع تحقيقها وغالبا ما يعبر عنها بمصطلحات مالية متمثلة بالربحية، العائد أو أي مؤشرات مالية مثل السيولة، التوازن المالي... الخ، أو مؤشرات نوعية كالجودة والميزة التنافسية. (وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية)
- الربحية لوحدها غير كافية للحكم على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية بل لا بد من الاخذ بعين الاعتبار جودة هذه الربحية
- تعمل المؤسسة الاقتصادية على اجتذاب مركزها التنافسي من خلال التميز في التكلفة، والذي يؤدي الى بيع المنتج بسعر أقل من سعر المنافسين.
- إن أدوات المحاسبة الادارية تقوم بالتأثير الايجابي على مختلف مؤشرات الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، فبعضها يساهم في عملية التقييم (كالتحليل المالي وبطاقة الاداء المتوازن)، والبعض الاخر يساهم في تحسين الفعلي لمؤشرات الأداء المالي (كالتكلفة المستهدفة وتحديد التكاليف على أساس الانشطة). (وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة).
- لا تقوم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة بتطبيق أي أداة من أدوات المحاسبة الادارية الحديثة منها أو التقليدية في الوقت الحالي، إلا أنه قبل سنوات كانت الوحدة تقوم بإعداد الموازنات التقديرية.
- إن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لا تقوم بقياس وتقييم الأداء المالي ولم تقم بإجراء أي دراسة من هذا القبيل بحجة أن انتاجها لا تتحكم به التنافسية بقدر ما تتحكم به الشروط الموضوعية من طرف الدولة، فهي تعتمد على النتائج السنوية لمصلحة المحاسبة فقط في الحكم على النشاط المالي. (وهذا ما ينفي الفرضية الرابعة).
- إن هذه المؤسسة لا تعتمد في حسابها للتكاليف على طريقة علمية واضحة، مما يؤدي الى التحميل الخاطئ للتكلفة وبالتالي سوء اتخاذ القرارات المالية المتعلقة بها كقرار التسعير.
- إن استخدام التحليل المالي في المؤسسة ساهم بشكل كبير في قياس المؤشرات المالية (التوازن المالي، السيولة، واليسر المالي) ، بالإضافة الى قياس المردودية من مؤشرات الربحية؛ وهذا يدل على التأثير الايجابي على الأداء المالي.
- أن تطبيق محاسبة التكاليف (طريقة الاقسام المتجانسة) ساعد على التحديد الدقيق لسعر تكلفة المنتجات من خلال تحميل المنتجات بما تكبدته فعلا من تكاليف مباشرة وغير مباشرة وبالتالي تحديد الجيد للسعر بما يحقق أرباح وبالتالي مردودية موجبة للمؤسسة مما يساهم بشكل فعال في تحسين أدائها المالي.

- ساهم استخدام الثنائية (التكلفة المستهدفة، سلاسل القيمة) في تحسين الأداء المالي للمؤسسة وذلك بالتأثير على مختلف مؤشراتته، فهي تحقق الميزة التنافسية للوحدة وكذا تحقيق الجودة المطلوبة للمنتج، وأيضا تحقيق الأرباح المستهدفة وفي الأخير خلق قيمة مضافة.
- إن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة ساهم في مجموعة من التوازنات منها التوازن بين الأهداف الاستراتيجية والأهداف قصيرة المدى (كخلق القيمة، والمردودية)، كذلك التوازن بين البيئة الخارجية (العملاء) والبيئة الداخلية (العمليات الداخلية)، كذلك التوازن بين المؤشرات المالية والمؤشرات الغير مالية.
- تهدف المؤسسة إلى تحقيق النجاح من خلال تحقيق أهدافها المالية المتمثلة في زيادة الأرباح دون الأخذ بعين الاعتبار باقي المحاور بالرغم من تأثيرها الكبير على المحور المالي.

الاقتراحات:

- بناء على النتائج السابقة، وانطلاقا من هذه الدراسة يمكننا تقديم توصيات تطبيقية أكثر من كونها نظرية فيما يلي:
- تنمية الوعي لدى مسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية تطبيق أدوات المحاسبة الادارية لما تقدم من فرص نحو التطور.
 - تحسين وتطوير النظم المحاسبية والإدارية لتواكب التطور الحاصل في نظم التسيير الحديثة.
 - من أجل تقادي اللبس في تحديد تكلفة المنتوجات لا بد أن تتبع المؤسسة أسس علمية دقيقة في التحديد مما يساهم في التسعير العقلاني.
 - ضرورة مواكبة هذه المؤسسة للتطور التكنولوجي فيم يخص اجراءات قياس الأداء المالي والمحاسبة التحليلية.
 - العمل أكثر على القيام بتدريبات وتكوينات للعمال بصفة عامة والإطارات بصفة خاصة من أجل تدعيم مختلف معارفهم للنهوض بالعملية التسييرية للوحدة.
 - يستحسن أن تقوم المؤسسة بالقيام بدراسة معمقة للسوق وذلك من أجل تحديد الفرص التنافسية لتعزيز موقع الوحدة في السوق الوطني.
 - على المؤسسة انشاء مصلحة أو قسم خاص بالمحاسبة الادارية يعنى بتطبيق الأدوات اللازمة وتفعيل دورها في تحسين الأداء المالي من خلال مختلف مؤشراتته.
 - بصفة عامة من الأفضل على المؤسسة أن تعيد النظر في العملية التسييرية للوحدة في مختلف أقسامها ومجابهة التسيير القائم في المؤسسات المتقدمة، من أجل تطوير مختلف أساليبها.

آفاق البحث:

إن النتائج المتوصل إليها في هذا البحث فتحت أمامنا آفاقا بحثية نأمل أن تكون محل دراسات مستقبلية نوجزها في:

- مساهمة هندسة القيمة في قرارات التسعير.
- دور أساليب المحاسبة الادارية الحديثة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.
- بطاقة الأداء المتوازن ودورها في قيادة الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.
- سلاسل القيمة كآلية لبناء القدرة التنافسية

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1. أحمد السيد مصطفى، المدير وتحديات العولمة، دار النهضة العربية، مصر، 2001.
2. احمد صقر عاشور، ادارة القوة العاملة، ط2، دار النهضة العربية، بيروت، 1979.
3. أحمد فرغلي حسين، المحاسبة للإدارة وضع القرار، مركز تطوير الدراسات العليا للبحوث، القاهرة، 2007.
4. أحمد ماهر، الإدارة: المبادئ والمهارات، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2002.
5. أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، ج 2، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2000.
6. أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بنية الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
7. إبراهيم نائب وإنعام ساقية، بحوث العمليات خوارزميات وبرامج حاسوبية، دار وائل، عمان، 1999.
8. اسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية-قضايا معاصرة، دار حامد، الاردن، 2007.
9. السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ، الرياض، 2000.
10. الياس بن ساسي ويوسف قريشي، التسيير المالي، دار وائل، عمان، 2006.
11. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، دار الثقافة، الأردن، 2009.
12. جمعة خليفة الحاسي وآخرون، المحاسبة المتوسطة، دار النهضة العربية، بيروت، 1996.
13. جميل أحمد توفيق وعلي شريف، الإدارة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1980.
14. جميل توفيق، إدارة أعمال، دار النهضة العربية، لبنان، 1978.
15. جولي مايرلي، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسة المالية، ترجمة محمد زاحل، مركز البحوث، السعودية، 2004.
16. ديف فرانسيس، القيم التنظيمية، ترجمة عبد الرحمن أحمد الهيجان، معهد الإدارة العامة للبحوث، الرياض، 1995.
17. هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية-محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000.
18. هاشم السامراني، الإدارة المالية، دار الزهران، عمان، 2000.

19. هدى السامراني، ادارة الجودة الشاملة في القطاعين الإنتاجي والخدمي، دار جرير، عمان، 2007.
20. هيثم محمد الزعبي، الإدارة والتحليل المالي، دار الفكر، عمان، 2000.
21. وائل محمد صبحي ادريس و طاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل، عمان، 2009.
22. وليد ناجي الحياي، الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي، الأكاديمية العربية، الدانمارك، 2007.
23. وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، دانمارك 2005.
24. زياد هاشم يحيى السقا، إبراهيم الحبيطي، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحرياء، العراق، 2003.
25. حمزة الشميخي وإبراهيم الجزراوي، الإدارة المالية الحديثة منهج علمي تحليفي في اتخاذ القرارات، 1998.
26. حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي تقديم الأداء والتنبؤ بالفشل، مؤسسة الوراق، عمان، 2000.
27. حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار حامد، عمان، 2007.
28. كمال خليفة أبو زيد وعطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
29. ليستراي هيتجر، سيرج ماتولتتش، المحاسبة الادارية، دار المريخ، الرياض، 2000.
30. مأمون الدرادكة وطارق الشلبي، الجودة في المنظمات الحديثة، دار صفاء، القاهرة، 2002.
31. محفوظ أحمد جودة، إدارة الجودة الشاملة، مفاهيم وتطبيقات، دار وائل، عمان، 2003.
32. محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل، عمان، 2008.
33. محمد السعيد عبد الهادي، الادارة المالية -الاستثمار والتمويل- التحليل المالي والأسواق المالية الدولية-، دار حامد، الأردن، 2008.
34. محمد الطروانة، سليمان عبيدات، مقدمة في بحوث العمليات، دار المسيرة، الأردن، 2009.
35. محمد تيسير "عبد الحكيم رجبى"، المحاسبة الإدارية، ط3، دار وائل، عمان، 2004.
36. محمد سامي راضي وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
37. محمد صالح الحناوي وآخرون، الادارة المالية - مدخل اتخاذ القرارات، الدار الجامعية، القاهرة، 2004.

38. محمد عبد الوهاب العزاوي، ادارة الجودة الشاملة، دار اليازوري، عمان، 2005.
39. محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار حامد، الاردن، 2010.
40. محمد محمود يوسف، البعد الاستراتيجي لتقييم الاداء المتوازن، المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة، 2005.
41. محمود عبد الحليم الخالية، التحليل علي باستخدام البيانات المحاسبية ، ط6، دار وائل، عمان، 2012.
42. محمود علي الجبالي وقصي السامراني، محاسبة التكاليف، دار وائل، عمان، 2000.
43. مدحت أبو النصر، الأداء الاداري المتميز، المجموعة العربية للنشر، القاهرة، 2008.
44. مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة والمالية والتحليل المالي، ط2، دار المستقبل،الأردن، 2000.
45. منير إبراهيم هندي، الإدارة المالية- مدخل تحليلي معاصر، ط 2، المكتب العربي الحديث، مصر، 1991.
46. منير شاكر محمد وآخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات، دار وائل، عمان، 2005.
47. مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2007.
48. ناصر دادي عدون، اقتصاد مؤسسة. ط2، دار المحمدية، الجزائر، 1998.
49. ناصر دادي عدون، كفاءات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000.
50. ناصر نور الدين، أساسيات المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
51. ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة -مدخل تحليلي، دار الثقافة، عمان، 2009.
52. سعيد أوكيل، وظائف ونشاطات المؤسسات الصناعية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
53. سليمان سفيان ومجيد الشرع، المحاسبة الإدارية - اتخاذ قرارات ورقابة، دار الشروق، عمان، 2002.
54. عبد الباري ابراهيم درة، تكنولوجيا الاداء البشري في المنظمات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة، 2003.
55. عبد الحليم كراجه، الإدارة المالية والتحليل المالي، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2000.
56. عبد الرحمان توفيق، 6سيجما ومصفوفة الأداء المتوازن لمن ينشد الأداء الأمثل، مركز الخبرات المهنية للإدارة، القاهرة، 2008.
57. عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2000.

58. عبد المحسن توفيق محمد، تقييم الأداء، دار النهضة العربية- مطبعة الإخوة الأشقاء، القاهرة، 1998.
59. عبد الناصر إبراهيم نور وعليان الشريف، التكاليف الصناعية، دار المسيرة، عمان، 2006.
60. عبد الناصر إبراهيم نور وعليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، عمان، 2002.
61. عبد الستار أحمد العلي، إدارة الإنتاج والعمليات، دار وائل، عمان، 2000.
62. عدنان تايه العنيمي وراشد فؤاد التميمي، التحليل والتخطيط المالي إتجاهات معاصرة، اليازوري، عمان، 2008.
63. علي أحمد أبو الحسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة اتخاذ القرارات، تقارير الأداء، تقييم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.
64. علي أحمد أبو الحسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة-إتخاذ القرارات، تقارير الأداء تقييم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.
65. فتحي خليل حمدان بحوث العمليات، دار وائل للنشر، عمان، 2010.
66. فراغ الفراغ، المحاسبة المتوسطة، مؤسسة الوراق، عمان، 1999.
67. فركوس محمد، الموازنات التقديرية- أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
68. صمويل عبود، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
69. رامي حكمت فؤاد الحديثي وفائز غازي البياتي، الإدارة الصناعية اليابانية في نظام الإنتاج الآني، دار وائل، عمان، 2002.
70. رشاد العصار، الإدارة والتحليل المالي، دار البركة، الاردن، 2001.
71. رضوان حلوة وآخرون، أسس المحاسبة المالية، دار حامد، عمان، 2004.
72. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية IAS، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
73. ثناء علي قباني، ادارة التكلفة وتحليل الربحية، دار صفاء، عمان، 2010.
74. خالد بن سعد عبد العزيز، إدارة الجودة الشاملة، فهد الوطنية فهرست مكتبة الملك، الرياض، 1997.
75. خالد وهيب الراوي ويوسف سعادة، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي، دار المسيرة، الأردن، 2000.

76. خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والإستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات

لأغراض التخطيط والرقابة، الشركة العربية المتحدة للتدريب والإستشارات الإدارية، 2006 .

77. خلدون إبراهيم شريفات، ادارة وتحليل مالي، دار وائل، عمان، 2001.

المراجع باللغة الاجنبية

1. Abdellatif Khemakhem, **la dynamique du contrôle de gestion**, Dunod, 2 ed, Paris, 1976.
2. Alain burland, **Claude simo, Comptabilité de gestion – Côt/contrôl**, 3éd, édition vuibert , Paris,2003.
3. Alain Marion, **le diagnostic d'entreprise méthode et processus** , Ed Economica, Paris, France,1999.
4. Arnaud Thauvron, **Evaluation des entreprises (technique de gestion)**,ed economica, paris,2005.
5. Beatrice ,Francis Grand guillot,**ComptabilitéAnalytique**, 4^{ème} éd, Gualino, france, 2001.
6. Bernard Martory, **contrôle de gestion sociale**, librairie Vuibert, Paris, 1999.
7. Burlaud ,J .Y Eglem , P Mykita, **dictionnaire de gestion**, Editions Foucher, Paris, 1995.
8. G.GARIBALDI. **Stratégie concurrentielle- choisir et gagner**, ed. d'organisation, 1999.
9. George R Terry, Stéphan G Franclin, **les principes du management**, édition economica, 8ed, paris, 1985.
10. Jacques Richard, **L'audit des performances de l'entreprise** , Editions villeguerin, Paris, 1989.

11. Jean Jacques Lombin, **Le marketing stratégique**, 4 eme éd, Edition intèrnational, Paris,1998
12. Léon Assaraf et ., **La gestion financière**, édition d'organisation, 1998.
13. M. PORTER. **l'Avantage concurrentiel des nations**. inter-éditions, 1993.
14. Michel GARVAIS, **Contrôle de gestion**, ed Economica , Paris, 1994.
15. Potie N Christian, **La qualité**, la revue de gestion et entreprise, INPED, Boumerdés, mai 1999, N° 9.
16. Robert le DUFF et al , **Encyclopédie de la gestion et du management**. éditions Dalloz, Paris, 1999.
17. SACI D, **comptabililté de l'entreprise et système économique l'expérience algérienne**, OPU, Alger, 1992.

الرسائل:

1. بومعزة حليلة، **التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء داخل المؤسسة العمومية الاقتصادية**، مذكرة ماجيستر، غير منشورة، فرع التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
2. راضية عطوي، **دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف**، مذكرة ماجيستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2008.
3. محمد محمود احمد الخطيب، **أثر الاداء المالي على عوائد أسهم الشركات الصناعية المساهمة في بورصة عمان**، رسالة ماجيستر، غير منشورة، كلية ادارة المال والاعمال، عمان، 2007 .
4. مريم شكري محمود نديم، **تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن**، رسالة ماجيستر، غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013.

5. ناريمان إبراهيم الصباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، دفعة 2008، الجامعة الإسلامية، غزة.

المقالات:

1. أبو سرير متور، مجبر محمد، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية، مداخلة مقدمة في ملتقى دولي، النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي الوادي، الجزائر، 2010.
2. أحمد يوسف دودين، درجة ممارسة بطاقة الأداء المتوازن بوصفها أداة التخطيط الإستراتيجي في الجامعات الأردنية الخاصة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، العدد الأول، 2012، الأردن.
3. السعيد بريش، نعيمة يحيوي، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الثاني حول "الاداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 23/22 نوفمبر 2011.
4. حاتم قابيل، المدير العربي والادارة الاستراتيجية، ورقة عمل مقدمة في ملتقى دولي "التخطيط الاستراتيجي وتحسين جودة الأداء المؤسسي (أدوار القيادات الادارية)"، طنجة، المملكة المغربية، سبتمبر 2008.
5. دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 04.
6. دادن عبد الغني، كماسي محمد الأمين، الأداء المالي من منظور المحكاة المالية، المؤتمر العلمي الدولي حول الاداء المتميز للمنظمات و الحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 9/8 مارس، 2005.
7. سليمان حسين البشتاوي وغسان فلاح المطارنة، نظام تكاليف الإنتاج الآني jit في المنشآت الصناعية الأردنية ودوره في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، مداخلة مقدمة في المؤتمر العلمي الرابع، الريادة والإبداع، جامعة فيلادلفيا، الأردن، يومي 2005/16/15.
8. عبد الملك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الانسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة، 2001.
9. عبد الرحيم محمد، قياس الأداء: النشأة والتطور التاريخي والاهمية، ورقة عمل مقدمة في ندوة "قياس الاداء في المنظمات الحكومية- مدخل قائمة قياس الانجاز المتوازنة"، القاهرة، فيفري 2007.
10. عمرو حامد، تقييم الأداء المؤسسي في الوحدات الحكومية، ورقة عمل مقدمة في الملتقى الدولي "تقييم الأداء المؤسسي في الوحدات الحكومية"، شرم الشيخ، مصر، جانفي 2007.

11. محمد الصغير قريشي، عمليات المصادر الخارجية كمدخل لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 22 و23 نوفمبر 2011.
12. نضال محمد رضا الخلق، إنعام محسن حسن زويلق، التسعير باستخدام التكلفة المستهدفة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الإقتصاد والإدارة، العدد الأول، 2007.
13. هواري سويبي، دراسة تحليلية لمؤشرات قياس أداء المؤسسات من منظور خلق القيمة، مجلة الباحث، العدد 07، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010/2009.

الفهارس

فهرس الجداول

الصفحة	الجدول
149	الجدول رقم(01): تشكيلة منتجات وحدة الدقيق والفريضة
158	الجدول رقم(02): حجم الانتاج لسنة 2012
159	الجدول رقم(03): تقسيم الأعباء وفق الثبات والتغير بدلالة حجم الانتاج
162	الجدول رقم (04):تكلفة انتاج الدقيق الممتاز لسنة 2012
164	الجدول رقم(05): سعر تكلفة منتج دقيق ممتاز 25 كلغ لسنة 2012
166	الجدول رقم(06):الميزانية المالية (أصول) بتاريخ 2012/12/31
166	الجدول رقم(07):الميزانية المالية (خصوم) بتاريخ 2012/12/31
168	الجدول رقم(08): الميزانية المالية المختصرة لسنة 2011
168	الجدول رقم(09): الميزانية المالية المختصرة لسنة 2012
171	الجدول رقم(10): حساب مؤشرات التوازن المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
173	الجدول رقم(11): حساب السيولة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة
177	الجدول رقم(12): حساب مؤشر اليسر المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
178	الجدول رقم(13): حساب المردودية الاقتصادية والمردودية المالية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة.
182	الجدول رقم(14): الجدول التفصيلي للاعباء لسنة 2012
186	الجدول رقم(15): مفاتيح التوزيع الاولي للاعباء غير المباشرة
188	الجدول رقم(16): التوزيع الاولي للاعباء غير المباشرة
190	الجدول رقم(17): مفاتيح التوزيع الثانوي للأقسام المتجانسة
191	الجدول رقم(18): مفاتيح التوزيع الثانوي للاعباء
195	الجدول رقم(19): جدول التوزيع الثانوي للاعباء غير المباشرة
197	الجدول رقم(20): تكلفة شراء المواد الأولية
199	الجدول رقم(21): تحديد تكلفة الانتاج نصف مصنع من الدقيق الممتاز
200	الجدول رقم(22): تكلفة انتاج منتج دقيق الممتاز 25 كغ
201	الجدول رقم (23): تحديد سعر تكلفة منتج 25كغ من الدقيق الممتاز
201	الجدول رقم(24):النتيجة التحليلية لمنتج الدقيق الممتاز 25 كغ

203	الجدول رقم(25): أسعار منتج الدقيق الممتاز 25 كغ على مستوى المؤسسات المحلية.
210	الجدول رقم(26): تكاليف الأنشطة غير المحققة للقيمة.
215	الجدول رقم(27): الميزانية المالية المختصرة المقدرة.
215	الجدول رقم(28): جدول تقدير النتيجة الاجمالية والنتيجة الصافية.
223	الجدول رقم(29): نموذج مقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة.

فهرس الأشكال

الصفحة	الشكل
03	الشكل رقم(01): تكوين المعلومة المالية والمحاسبة
04	الشكل رقم(02): أشكال المعلومة المحاسبية والمالية
08	الشكل رقم(03): هرم خصائص المعلومة المحاسبية والمالية
19	الشكل رقم(04): العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية
26	الشكل رقم(05): عملية الرقابة والتغذية العكسية (الموازنة التقديرية)
34	الشكل رقم(06): المخطط العام لوظائف التحليل المالي
42	الشكل رقم (07): الفرق بين (ABM) و (ABC)
43	الشكل رقم(08): مراحل نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة
47	الشكل رقم (09): يوضح السمات العامة لنظام jit
51	الشكل رقم(10): النموذج العام لسلسلة القيمة وأنشطتها
53	الشكل رقم(11): التحسين المستمر
55	الشكل رقم (12): نموذج مبسط لبطاقة الأداء المتوازن
58	الشكل رقم(13) : أبعاد إدارة الجودة الشاملة
71	الشكل رقم(14): تمثيل أبعاد الأداء الرباعية
86	الشكل رقم(15): أنواع الأداء
82	الشكل رقم(16): العوامل المؤثرة في الأداء المالي
85	الشكل رقم(17): أبعاد الأداء المالي
86	الشكل رقم(18): مصفوفة الفعالية والكفاءة
89	الشكل رقم(19): هيكل قياس الأداء المالي
109	الشكل رقم(20): قاعدة التوازن المالي الأدنى
110	الشكل رقم(21): قاعدة تأمين الاحتياط
137	الشكل رقم(22): ادارة الجودة الشاملة وتحسين الميزة التنافسية
138	الشكل رقم(23): العلاقة بين نظام التوقيت المنضبط والجودة
145	الشكل رقم (24): الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة

151	الشكل رقم (25): مراحل إنتاج الدقيق والفريضة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-
169	الشكل رقم(26):تمثيل أصول الميزانية المالية المختصرة لسنة 2011
169	الشكل رقم(27):تمثيل خصوم الميزانية المالية المختصرة لسنة 2011
170	الشكل رقم(28):تمثيل أصول الميزانية المالية المختصرة لسنة 2012
170	الشكل رقم(29):تمثيل خصوم الميزانية المالية المختصرة لسنة 2012
171	الشكل رقم (30): التمثيل البياني لمؤشرات التوازن المالي
173	الشكل رقم (31): تطور الخزينة خلال 2011 و 2012
174	الشكل رقم (32): تطور نسبة السيولة العامة خلال 2011 و 2012
174	الشكل رقم (33): تطور نسبة سيولة الاصول خلال 2011 و 2012
175	الشكل رقم (34): تطور نسبة السيولة المختصرة خلال 2011 و 2012
175	الشكل رقم (35): تطور نسبة السيولة الآتية خلال 2011 و 2012
177	الشكل رقم (36): تطور مؤشرات اليسر المالي خلال السنتين 2011 و 2012
179	الشكل رقم (37): تطور المردودية خلال السنتين 2011 و 2012
208	الشكل رقم (38): نموذج مقترح لسلسلة القيمة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة
213	الشكل رقم (39): مراحل تصميم بطاقة الاداء المتوازن خط انتاج الدقيق والفريضة
214	الشكل رقم (40): نموذج للأهداف الجزئية لوحدة الدقيق والفريضة وفق محاور بطاقة الاداء المتوازن

الفهرس

أ-هـ	مقدمة
01	الفصل الأول: أدوات المحاسبة الإدارية
03	المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإدارية
03	المطلب الأول: المعلومة المحاسبية والمالية
10	المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة الإدارية
14	المطلب الثالث: أهداف المحاسبة الإدارية
15	المبحث الثاني: نطاق المحاسبة الإدارية
15	المطلب الأول: علاقة المحاسبة الإدارية بفروع المحاسبة الأخرى
20	المطلب الثاني: المحاسبة الإدارية ووظائف الإدارة
21	المطلب الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية بفروع العلوم الأخرى
22	المبحث الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية
23	المطلب الأول: أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية
41	المطلب الثاني: أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة
53	المطلب الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية للتحسين المستمر
62	الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية
64	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية
64	المطلب الأول: عموميات حول المؤسسة الاقتصادية
67	المطلب الثاني: الوظيفة المالية في المؤسسة الاقتصادية
69	المطلب الثالث: الأداء في المؤسسة الاقتصادية
77	المبحث الثاني: الأداء المالي
77	المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي
80	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء المالي
83	المطلب الثالث: مداخل الأداء المالي
87	المبحث الثالث: قياس وتقييم الأداء المالي
87	المطلب الأول: قياس الأداء المالي
92	المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي
97	المطلب الثالث: مؤشرات تحسين الأداء المالي
249	

105	الفصل الثالث: تأثير أدوات المحاسبة الادارية على مؤشرات تحسين الأداء المالي
107	المبحث الأول: المؤشرات المالية لتحسين الأداء المالي
107	المطلب الأول: التوازن المالي
111	المطلب الثاني: السيولة واليسر المالي
112	المطلب الثالث: المؤشرات المالية لتحسين الأداء المالي وأدوات المحاسبة الادارية
119	المبحث الثاني: مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي
119	المطلب الأول: المردودية
121	المطلب الثاني: خلق القيمة
125	المطلب الثالث: تأثير أدوات المحاسبة الادارية على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي
129	المبحث الثالث: المؤشرات غير المالية لتحسين الأداء المالي
129	المطلب الأول: الميزة التنافسية
131	المطلب الثاني: الجودة
135	المطلب الثالث: تأثير أدوات المحاسبة الادارية على المؤشرات غير المالية لتحسين الأداء المالي.
140	الفصل الرابع: دور أدوات المحاسبة الادارية في تحسين الأداء المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة
142	المبحث الأول: مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة
142	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة
144	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة.
146	المطلب الثالث: تقديم خط انتاج الدقيق والفرينة
154	المبحث الثاني: واقع استخدام أدوات المحاسبة الادارية في تحسين الأداء المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة
154	المطلب الأول: واقع استخدام أدوات المحاسبة الادارية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة
164	المطلب الثاني: الأداء المالي في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة
165	المبحث الثالث: تفعيل استخدام أدوات المحاسبة الادارية لتحسين الأداء المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة
165	المطلب الأول: دور التحليل المالي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى

	للجنوب-بسكرة
180	المطلب الثاني: دور محاسبة التكاليف في تحسين الأداء المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة
203	المطلب الثالث: دور الثنائية (التكلفة المستهدفة، سلاسل القيمة) في تحسين الأداء المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة
212	المطلب الرابع: بطاقة الأداء المتوازن
231	الخاتمة
237	قائمة المراجع
247	فهرس الجداول
249	فهرس الأشكال
251	الفهرس
254	الملاحق

الملاحق

الملحق رقم (01): جدول حساب النتيجة

2010	2011	ملاحظة	العناصر
1170177315	1495175614		رقم الأعمال
123120244	127774352,3		تغيرات مخزون المنتجات التامة و القيد التنفيذ
0	0		الإنتاج المثبت
0	0		إعانات الاستغلال
1293297559	1622949966		1- إنتاج السنة الصافية
-	-		المشتريات المستهلكة
1082632827	1381862675		
-	-		الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
17449878,1	21550552,87		
-	-		2- استهلاك السنة المالية
1100082705	1403413227		
193214853	219536738,9		3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
-	-		أعباء المستخدمين
60668445,8	71702326,37		
-	-		الضرائب و الرسوم، و المدفوعات المشابهة
466396,974	3470959,682		
132080010	144363452,8		4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
8360040,39	5979934,858		المنتجات العملية الأخرى (فائض قيمة التنازل)
-	-		الأعباء العملية الأخرى
6842018,51	9411557,637		
-	-		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات
-100698287	102446448,8		
2058974,56	2883886,609		استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات
34958719,6	41369267,87		5- النتيجة التشغيلية
20129,6052	1712856,439		المنتجات المالية
-	-		الأعباء المالية
8913523,79	7800474,095		
-	-		6- النتيجة المالية
8893394,19	6087617,656		
26065325,4	35281650,21		7- النتيجة العادية قبل الضريبة (5 + 6)
-	-		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
5005,26339	4482721,483		
0	0		الضرائب المؤجلة (التغيرات) حول النتائج العادية

استخدام أدوات المحاسبة الادارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

1303736703	1633526644		مجموع منتجات الأنشطة العادية
-	-		مجموع أعباء الأنشطة العادية
1274549250	1602727716		8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
29187453,5	30798928,73		العناصر غير عادية (نواتج) (للتوضيح)
0	0		العناصر غير عادية (أعباء) (للتوضيح)
0	0		9- النتيجة غير العادية
29187453,5	30798928,73		10- النتيجة الصافية للفترة
0	0		حصة للشركات الموضوعة موضع للمعادلة في النتيجة الصافية (1)
0	0		11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
0	0		منها حصة ذوي الأقلية (1)
0	0		حصة المجمع (1)