



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة



المرجع :/2022

الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فردج: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: مالية المؤسسة

مذكرة بعنوان:

استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تقييم الأداء المالي دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة"

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية (ل.م.د.)
تخصص " مالية المؤسسة "

تحت إشراف:
- عون صبرينة

إعداد الطلبة:
- معصوم نور الهدى
- بن خلاف خديجة

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	مشري فريد
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	عون صبرينة
مناقشا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	طباخي سناء

السنة الجامعية 2022/2021



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



المرجع :/2022

الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فرد: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: مالية المؤسسة

مذكرة بعنوان:

استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تقييم الأداء المالي دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة"

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية (ل.م.د.)
تخصص " مالية المؤسسة "

تحت إشراف:

عون صبرينة

إعداد الطلبة:

- معصوم نور الهدى

- بن خلاف خديجة

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	عون صبرينة
مناقشا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

اللهم أعنا على ذكرك وشكرك وحسن عبادتك

اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت

ولك الحمد بعد الرضى على نعمة المدايا والإرشاد والتوفيق

نتقدم بالشكر الجزيل للأستاذة "**حنون صبرينة**" على توجيهاتها

ونصائحها القيمة التي قدمتها لنا طيلة إمداد هذا البحث

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى جميع "أستاذة قسم العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم التسيير"

"في المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى موظفين

مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز وبالأخص السيد "معايش"

على تعاونه الكبير من أجل إتمام الدراسة كما

نتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساعد من قريب أو من بعيد

لإنجاز هذا العمل ولو بالدعاء

لكم منا جميع فائق التقدير والاحترام

إهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات،
 والصلاة والسلام على من أخرج البشرية
 من الظلمات إلى النور وسيد الوجود سيدي
 وحبيبي محمد صلى الله عليه وسلم.
 إلى من علمني أن الحياة إيمان وصبر وتحدي
 إلى من لهم الفضل علي بعد الله عز وجل وقدوتي
 في الحياة وسر وجودي "والديا العزيزين" حفظهم الله
 إلى "إخواني وأخواتي" الأعمام الذين قاسموني
 أحزاني وأفراحي كل باسمه.
 إلى كل "الأهل والأصدقاء" وجميع الأحباب
 إلى كل "شيوختي ومعلمي وأساتذتي" جزاهم الله عنا كل خير
 إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة نجاحي

خديجة



الإهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم تكن

لنصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد:

إلى من ربّنتني وأنارت دربي وأعاننتني على المواصلة

بالتوجيه والدعاء "أمي" الغالية الله يحفظها

إلى من كان له الفضل بدراستي ومسيرتي الجامعية إلى

"أبي" الغالي الله يحفظه

شكرا لكما كنتم خير دائم لي ومدرا على تقصير مني:

إلى "إخوتي وأخواتي" وإلى كل عائلة معصوم

وإلى ذلك البعيد والقريب الذي ساعدنا على

الصمود والذي كان بجانبني في كل وقت

حفظكم الله وراحمكم والشكر الجزيل

إلى "عائلة مسكين" و"عائلة لعربي"

وإلى "جدي" الكريمة يحفظها الله

إلى كل من ساعدني من قريب وبعد.

نور المهدي

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى كيف يتم استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تقييم الأداء المالي، وذلك من خلال اختيار مجموعة من الأدوات وهي الموازنة التقديرية وأسلوب التحليل المالي. وكذا مساهمة هذه الأدوات في عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وتم إسقاط هذه الدراسة على مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز لولاية ميله خلال الفترة الممتدة من 2018 إلى غاية 2021. وذلك بالاعتماد على القوائم المالية المتمثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج، وتم التوصل إلى أن أدوات المحاسبة الإدارية المختارة ساعدت في الحصول على معلومات ساهمت بشكل فعال في عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية. **الكلمات المفتاحية:** أدوات المحاسبة الإدارية، تقييم الأداء المالي، الأداء المالي، التحليل المالي، الموازنة التقديرية.

Abstract:

Study aims at how management accounting tools were used in dividing the financial performance through a group of god who wrote the analysis as well estimated budgetary units and the method of financial, this as the contribution of this book to the process of yes god is the financial diseases of the economie institutio, and this study was dropped on the electricity and gas distribution mila, the first in it during the period extending from 2018 to 2021 and that is without dependence on the financial statements represented, in the budget and the subordinate's table of accounts, , and it was concluded that the name of àthe accountant's tools of his chosen hause helped in obtaining information that effectively contributed to the process of the financial performance departrment of the institution in a tangible way.

Key words: Accounting management tools, Financial performance evaluation, Financial performance, Analyse financiere,Budget.

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	المحتوى
	كلمة شكر
	الإهداء
I	ملخص باللغة العربية
II	ملخص باللغة الإنجليزية
III-VII	فهرس المحتويات
VIII-IX	قائمة الجداول
X-XI	قائمة الأشكال
XII-XIII	قائمة الملاحق
أ-ج	المقدمة
28-01	الفصل الأول: المحاسبة الإدارية
2	تمهيد:
09-03	المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإدارية
03	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية
05	المطلب الثاني: أهداف المحاسبة الإدارية
06	المطلب الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية بفروع المحاسبة الأخرى
08	المطلب الرابع: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم الأخرى
18-09	المبحث الثاني: أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية

09	المطلب الأول: التحليل المالي
11	المطلب الثاني: محاسبة المسؤولية
12	المطلب الثالث: بحوث العمليات
14	المطلب الرابع: الموازنة التقديرية
27-18	المبحث الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة
18	المطلب الأول: إدارة الجودة الشاملة TQM
21	المطلب الثاني: محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC
23	المطلب الثالث: التكلفة المستهدفة BBA
26	المطلب الرابع: بطاقة الأداء المتوازن BSC
28	خلاصة الفصل الأول
43-29	الفصل الثاني: تقييم الأداء المالي
30	تمهيد
33-31	المبحث الأول: ماهية الأداء المالي
31	المطلب الأول: أساسيات حول الأداء المالي
31	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الأداء المالي
32	المطلب الثالث: مقاييس الأداء المالي
37-34	المبحث الثاني: ماهية تقييم الأداء
34	المطلب الأول: تعريف و أهداف تقييم الأداء المالي
35	المطلب الثاني: أهمية تقييم الأداء المالي

35	المطلب الثالث: خطوات تقييم الأداء المالي
36	المطلب الرابع: معايير و أدوات تقييم الأداء المالي
42-37	المبحث الثالث: دور أدوات المحاسبة الإدارية بتقييم الأداء المالي
37	المطلب الأول: علاقة أداة محاسبة المسؤولية وأداة التحليل المالي بتقييم الأداء المالي
38	المطلب الثاني: علاقة أداة بحوث العمليات وأداة الموازنة التقديرية بتقييم الأداء المالي
39	المطلب الثالث: علاقة أداة إدارة الجودة الشاملة وأداة محاسبة التكاليف بتقييم الأداء المالي
41	المطلب الرابع: علاقة أداة بطاقة الأداء المتوازن وأداة التكلفة المستهدفة بتقييم الأداء المالي
43	خلاصة الفصل الثاني
76-45	الفصل الثالث: تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية في تقييم الأداء المالي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة"
51-46	المبحث الأول: التعريف بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة"
46	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة"
47	المطلب الثاني: تعريف بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة"
48	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة"
49	المطلب الرابع: مهام كل من هياكل مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" ومصالحها
79-52	المبحث الثاني: تطبيق أداة التحليل المالي لتقييم الاداء المالي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2021-2018)

52	المطلب الأول: عرض الميزانية المالية والميزانية المالية المختصرة لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2018-2021)
58	المطلب الثاني: حساب مختلف مؤشرات التوازنات المالية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2018-2021)
62	المطلب الثالث: حساب مختلف النسب المالية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2018-2021)
74	المطلب الرابع: مساهمة أداة التحليل المالي في تقييم الأداء المالي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2018-2021)
81-76	المبحث الثالث: تطبيق أداة الموازنة التقديرية لتقييم الاداء المالي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنتين (2018-2019)
76	المطلب الأول: تحليل انحرافات عناصر الاصول لميزانيات مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنتين (2018-2019)
78	المطلب الثاني: تحليل انحرافات عناصر الخصوم لميزانيات مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنتين (2018-2019)
80	المطلب الثالث: مساهمة أداة الموازنة التقديرية في تقييم الاداء المالي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنتين (2018-2019)
82	خلاصة الفصل الثالث
85-83	الخاتمة
91-86	قائمة المراجع
98-92	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	المقارنة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية	04
02	مقاييس الأداء المالي الأكثر شيوعا واستخداما	33
03	بطاقة تعريف بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة"	48
04	الميزانية المالية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات 2021-2018	53
05	الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات 2021-2018	54
06	حساب رأس المال العامل من أعلى الميزانية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات 2021-2018	59
07	حساب رأس المال العامل من أسفل الميزانية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات 2019-2018	59
08	حساب احتياج رأس المال العامل لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" 2021-2018	61
09	حساب الخزينة العامة لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" 2021-2018	62
10	حساب نسبة السيولة العامة لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات 2021-2018	63
11	حساب نسبة السيولة السريعة لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات 2021-2018	63
12	حساب نسبة السيولة الحالية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات 2021-2018	64
13	حساب نسبة التمويل الدائم لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات 2021-2018	64
14	حساب نسبة التمويل الخاص لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات 2021-2018	65

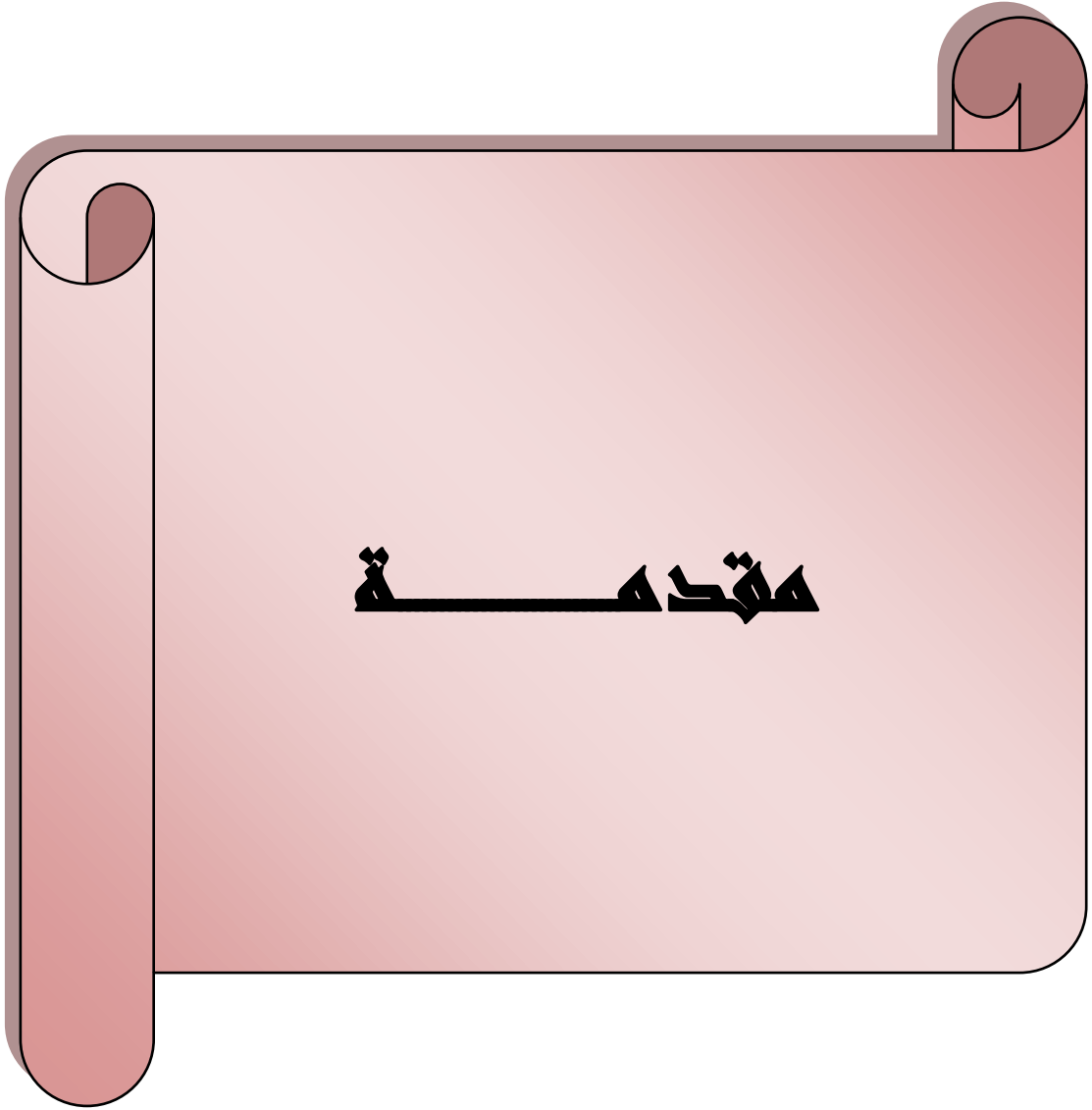
	2021-2018	
67	حساب نسبة الديون إلى إجمالي الأصول لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات 2021-2018	15
67	حساب نسبة الديون إلى حقوق الملكية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات 2021-2018	16
68	حساب نسبة المديونية قصيرة الأجل لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات 2021-2018	17
68	حساب نسبة المديونية طويلة الأجل لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات 2021-2018	18
70	حساب نسبة المردودية الاقتصادية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات 2021-2018	19
70	حساب نسبة المردودية المالية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات 2021-2018	20
72	حساب نسبة دوران الأصول لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات 2021-2018	21
72	حساب معدل دوران الأصول الغير الجارية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات 2021-2018	22
73	حساب معدل دوران الأصول الجارية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات 2021-2018	23
73	دراسة انحرافات الأصول بين أداة الموازنة التقديرية والفعلية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنتين 2019 - 2018	24
79	دراسة انحرافات الخصوم بين أداة الموازنة التقديرية والفعلية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنتين 2019 - 2018	25

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنـون الأشكال	الصفحة
01	مراحل اعداد الموازنة التقديرية	17
02	المراحل الأساسية للتكلفة المستهدفة	24
03	الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة"	48
04	التمثيل البياني لعناصر الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" لسنة 2018	55
05	التمثيل البياني لعناصر الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" لسنة 2019	56
06	التمثيل البياني لعناصر الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" لسنة 2020	57
07	التمثيل البياني لعناصر الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" لسنة 2021	58
08	التمثيل البياني للتغير في رأس مال العامل لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات 2018-2021	60
09	التمثيل البياني لنسب السيولة لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات 2018-2021	66
10	التمثيل البياني لنسب المديونية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات 2018-2021	69
11	التمثيل البياني لنسب المردودية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات 2018-2021	71
12	التمثيل البياني لنسب النشاط لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات 2018-2021	74
13	مساهمة أداة التحليل المالي في تقييم الأداء المالي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات 2018-2021	75
14	مساهمة أداة الموازنة التقديرية في تقييم الأداء المالي لمؤسسة الكهرباء والغاز "ميلة" للسنتين 2018-2019	81

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
93	ميزانية الأصول لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنتين 2018-2019	01
94	ميزانية الخصوم لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنتين 2018-2019	02
95	ميزانية الأصول لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنتين 2020-2021	03
96	ميزانية الخصوم لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنتين 2020-2021	04
97	جدول حسابات النتائج لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنتين 2018-2019	05
98	جدول حسابات النتائج لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنتين 2020-2021	06



في ظل التطورات المتزايدة التي تواجه بيئة المجتمع والتغيرات المستمرة التي تشهدها بيئة الأعمال، وكذلك زيادة المنافسة، وهذا ما يفرض عليها مجموعة من التحديات والبحث عن ضمانات الاستمرارية والبقاء، وذلك من خلال توفير المعلومات التي يطلبها المهتمون بشؤونها من مساهمين، إدارة... إلخ. من أجل مساعدتهم في اتخاذ أحسن القرارات، لذلك تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى توفير هذه المعلومات أكثر مرونة وملاءمة بشكل يتناسب مع احتياجاتهم لمواجهة المشاكل المتزايدة وبالكيفية التي تسمح لها باتخاذ القرارات الملائمة في الوقت المناسب.

وبهذه التطورات أصبحت وظيفة المحاسبة غير قادرة على توفير معلومات كافية من أجل الحكم على نشاط المؤسسة ومركزها المالي، لذلك تطور هذا الجانب من المحاسبة إلى المحاسبة الإدارية التي تقوم بدورها على توفير المعلومات التي تغطي احتياجات الإدارة ومساعدتها في عملية التخطيط من خلال رقابتها وتقييمها أثناء التنفيذ وبعده.

ولكي تتمكن المؤسسة من معرفة هل بلغت أهدافها المرجوة أم لا، وهل هي حققتها بالوسائل المعقولة فهي هنا بحاجة إلى قياس وتقييم النتائج المتوصل إليها، أو بصيغة أخرى تقييم أداءها، فالمؤسسة عبارة عن مجموعة من الوظائف فهي إذن بحاجة إلى تقييم أداء كل وظيفة. ومن أجل القيام بعملية تقييم هذه الوظائف يواجه المسيرين إشكالية اختيار وانتقاء المعايير والمؤشرات التي تعكس الأداء المراد تقييمه.

أولاً: إشكالية الدراسة

تعتبر أدوات المحاسبة الإدارية من الطرق التي أثبتت فاعليتها في معالجة الكثير من المشاكل التي تواجه المؤسسات والتي تساهم بشكل كبير في تقييم أداءها، والاستغلال الأمثل لمواردها. لهذا سنحاول تسليط الضوء على موضوع مهم بالنسبة للمؤسسات وسنقوم بتطبيق هذه الأدوات من أجل تقييم الأداء. وبناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

- كيف يتم تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية ؟

ومن الإشكالية المطروحة يمكننا طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- 1- ما هي أدوات المحاسبة الإدارية؟
- 2- ما هي أهم أدوات تقييم الأداء المالي؟
- 3- كيف تساهم أدوات المحاسبة الإدارية في تقييم الأداء المالي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز ميلة؟

ثانياً: فرضيات الدراسة

من أجل الإجابة عن الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- 1- للمحاسبة الإدارية أدوات تقليدية وأخرى حديثة.
- 2- تعد أدوات المحاسبة الإدارية من أهم الأدوات المعتمدة في تقييم الأداء المالي للمؤسسة.

3- تستخدم مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز - ميلة مجموعة من أدوات المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي.

ثالثا: أهمية الموضوع

يعتبر الموضوع ذات أهمية كبيرة نتيجة لاستخدام المؤسسات الاقتصادية أدوات المحاسبة الإدارية التي تساعد في توفير البيانات من أجل القيام بعملية التخطيط والرقابة والتقييم، وعملية تقييم الأداء المالي تساعد الإدارة والمساهمين في اتخاذ القرارات الصحيحة المبنية على المعلومات الدقيقة التي توفرها المحاسبة الإدارية.

رابعا: أهداف الدراسة

- محاولة تبيان أهمية تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.
- محاولة إلقاء الضوء على أهم أدوات المحاسبة الإدارية المعتمدة في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.
- التعرف على الجانب الواقعي لتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية وتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

خامسا: صعوبات الدراسة:

- صعوبة الحصول على بعض المعلومات من المؤسسة.
- صعوبة تطبيق بعض أدوات المحاسبة الإدارية في المؤسسة محل الدراسة.

سادسا: منهج الدراسة

- من أجل دراسة وتحليل مختلف العناصر والمتغيرات المؤثرة على الدراسة اعتمدنا على:
- **المنهج الوصفي التحليلي:** من أجل الحصول على المعلومات الكافية والدقيقة، وتفسير ظواهر معينة من أجل الحصول على مجموعة من النتائج التي تتعلق بالمحاسبة الإدارية وتقييم الأداء المالي ومن ثم تحليل العلاقة بينهما، وتم تطبيقه في كل من الفصل الأول والثاني.
- **منهج دراسة حالة:** الذي يمكن من التعمق وفهم مختلف جوانب الموضوع ومحاولة تجسيد الجانب النظري في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" وتم تطبيقه في الفصل الثالث.

سابعاً: منهجية الدراسة

خلال عملية جمع المعلومات قمنا بالاعتماد على مجموعة من المصادر ساهمت بشكل جيد وفعال في انطلاق البحث وتم اختيار مجتمع الدراسة وانتقاء بعض من أدوات المحاسبة الإدارية لتطبيقها على الموضوع.

1- مصادر جمع المعلومات:

هناك مجموعة من المصادر اعتمدنا عليها في جمع البيانات، نوجزها كآلاتي:

- الكتب، المجلات، محاضرات وغيرها من المصادر.
- الميزانيات وحسابات النتائج المتحصل عليها من موظفي قسم المحاسبة.
- المقابلة التي أجريت مع رئيس قسم المحاسبة.

2- مجتمع الدراسة:

تم اختيار القطاع الاقتصادي لتطبيق الدراسة، وبالصبط تم اختيار مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز ميلة لأهمية دورها سواء في المجتمع أو الاقتصاد ككل، وبالتالي أصبحت جزء هام يساهم بشكل فعال في سد متطلبات المجتمع، ويعود اختيارها إلى عدة أسباب من بينها:

- تعتبر من بين أهم المؤسسات على مستوى الولاية.
- توافق الموضوع مع طبيعة وعمل المؤسسة.
- الرغبة والميلول في معالجة الموضوع بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز ميلة.

3- مجالات الدراسة:

▪ **المجال البشري:** حيث تم العمل مع رئيس قسم المحاسبة، وموظفي مصلحة المحاسبة للحصول على الوثائق اللازمة لإجراء الدراسة.

▪ **المجال الجغرافي:** مست الدراسة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز ميلة.

▪ **المجال الموضوعي:** استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز ميلة ومعرفة دورها في عملية تقييم الأداء المالي.

▪ **المجال الزمني:** شملت الدراسة أربع سنوات من حياة المؤسسة حيث مست السنوات من 2018 إلى غاية 2021، أي قدرت فترة الدراسة بـ 04 سنوات (2018-2019-2020-2021).

ثامناً: هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول مقدمة

كآلاتي:

✓ **الفصل الأول:** نقوم فيه بدراسة الأدبيات النظرية للموضوع والمتمثلة في أدوات المحاسبة الإدارية وذلك في ثلاثة مباحث وهما ماهية المحاسبة الإدارية، والأدوات التقليدية للمحاسبة الإدارية، وكذلك الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية.

✓ **الفصل الثاني:** كذلك نقوم بدراسة الجانب النظري لتقييم الأداء المالي وذلك في ثلاثة مباحث، ماهية الأداء المالي، ماهية تقييم الأداء المالي، وكذلك علاقة كل أداة بتقييم الأداء المالي.

✓ **الفصل الثالث:** قمنا فيه بإجراء دراسة تطبيقية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز لولاية ميله، حيث قمنا بإسقاط الدراسة النظرية على الجانب التطبيقي واستخدام أسلوب التحليل المالي والموازنة التقديرية في عملية التقييم، وفي الأخير خاتمة التي تناولت أهم النتائج وإثبات صحة الفرضيات والإجابة عن الإشكالية الرئيسية وأهم الاقتراحات والتوصيات.

تاسعا: الدراسات السابقة:

هناك مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع المحاسبة الإدارية وأخرى تقيم الأداء المالي من بينها:

1- نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015.

قامت إشكالية الدراسة على كيفية تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية، لذلك قامت الباحثة بإجراء دراسة ميدانية استخدمت مجموعة من الأدوات من بينها التحليل المالي، التكلفة المستهدفة، سلاسل القيمة، بطاقة الأداء المتوازن، حيث بينت نتائج الدراسة أن استخدام أدوات المحاسبة الإدارية من قبل المؤسسة ساهم في تحسين الأداء المالي لها.

إن موضوع هذا البحث يختص بدراسة أدوات المحاسبة الإدارية ودورها في تحسين الأداء المالي، في حين أن موضوع دراستنا اهتم باستخدام هذه الأدوات ومساهمتها في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

2- مريم شكري، محمود نديم، " تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن " رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، عمان، 2013. قامت إشكالية الدراسة على وجود تأثير لتطبيق واستخدام محاور بطاقة الأداء المتوازن الأربعة على الأداء المالي في شركة الخطوط الجوية الملكية الأردنية.

لذلك قام الباحثان بإجراء دراسة ميدانية استخدمتا أداة بطاقة الأداء المتوازن، حيث بينت نتائج الدراسة أن استخدام بطاقة الأداء المتوازن له تأثير فعال لتطبيق واستخدام المحاور الأربعة على الأداء المالي.

إن موضوع هذا البحث يختص بدراسة تقييم الأداء المالي من خلال بطاقة الأداء المتوازن في حين أن موضوع دراستنا اهتم باستخدام أسلوب التحليل المالي والموازنة التقديرية ومدى مساهمتهم في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.

الفصل الأول:

المحاسبة الإدارية

تمهيد:

تمثل معلومات المحاسبة الإدارية أحد الاعتبارات الأساسية التي تؤثر على جميع الأنشطة التي تقوم بها الإدارة، وتزداد أهميتها مع الزيادة في التطور التكنولوجي من ناحية وحدة المنافسة، ويهدف هذا الفصل إلى التعريف بالمحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات المحاسبية، مع إلقاء الضوء على الأدوات التي تعتمد عليها المحاسبة الإدارية وعلاقة المحاسبة الإدارية بالعلوم الأخرى من هنا نضع التساؤل التالي: ما هي المحاسبة الادارية؟

وللإجابة على هذا التساؤل سيتم عرض هذا الفصل الى ثلاثة مباحث.

❖ المبحث الأول: ماهية المحاسبة الادارية

❖ المبحث الثاني: أدوات المحاسبة الادارية التقليدية

❖ المبحث الثالث: أدوات المحاسبة الادارية الحديثة

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإدارية

تهدف المحاسبة الإدارية إلى تقديم المعلومات للمستخدمين لتمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة وتختص بتوفير معلومات لإدارة المؤسسة لمساعدتها في أحدد وظائفها المختلفة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات

المطلب الأول: مفهوم حول المحاسبة الإدارية

سنتطرق في هذا المطلب إلى التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية وتعريفها وخصائصها.

أولاً: التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية

يمكن التعبير عن التطور التاريخي عبر ثلاث مراحل أساسية:¹

- عام 1929 نشأت المحاسبة الإدارية نتيجة الأزمة الاقتصادية التي أدت إلى كساد وإفلاس الشركات والمؤسسات وتنتشر بيانات غير صحيحة.

- عام 1931 نشأت وظيفة المراقب المالي ونشأت جمعية المراقبين الماليين لتصحيح الأخطاء، ورسوم سياسات جديدة وأصدرت 17 اختصاصاً.

- عام 1949 أنشأت لجنة جديدة من قبل جمعية المراقبين الماليين وحددت ستة وظائف فقط للمراقب المالي فالمحاسبة الإدارية تساعد الإدارة في رسم السياسات والتنبؤ والموازنات وهي:

✓ حماية أصول المشروع بوجود نظام دقيق وفعال للتدقيق الداخلي والخارجي.

✓ دراسة تأثير العوامل الخارجية على نشاط المشروع، أي التنبؤ في الموازنات التخطيطية.

✓ قياس وتقدير صلاحية أغراض المشروع ومدى كفاءة السياسات والهيكل التنظيمي.

✓ وضع خطة موحدة للرقابة على أعمال المشروع بإدارات مستقلة وتتمثل في:

- برامج التمويل. - تخطيط الأرباح.

- التنبؤ بالمبيعات. - معيار التكلفة.

- قياس ومقارنة الأداء الفعلي بالمخطط (التكاليف المعيارية).

- التقارير عن عرض الضرائب مثلاً إلى الحكومة.

ثانياً: تعريف المحاسبة الإدارية

هناك عدة تعاريف للمحاسبة الإدارية متداخلة فيما بينها فهناك من عرفها:

"هي عبارة عن حقل من حقول المحاسبة الإدارية تزودنا بالمعلومات الاقتصادية والمالية إلى الجهات الداخلية في الوحدة الاقتصادية لكي تساعدنا في اتخاذ القرارات، وهذه الجهات الداخلية تشمل المدراء،

¹ - نواف محمد عباس رماحي، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة الأولى، دار صفاء لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص19.

رؤساء الأقسام، المشرفين في المؤسسة ولديها من الأدوات والوسائل التي تمكن الإدارة من وضع الأمور في مسارها المناسب.¹

تعرف أيضا على "أنها نظام شامل لخدمة وظائف الإدارة المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، يتضمن تحديد وتحليل وتفسير وتوضيح البيانات اللازمة لتلبية احتياجات الإدارة وخدمة أهدافها وصنع قراراتها والتوجيه الأمثل لاستثمارات المؤسسة والتخطيط والرقابة عليها."²

فالمحاسبة الإدارية ما هي "إلا نظام لتجميع تبويب تلخيص وإعداد التقارير عن تلك المعلومات التي تساعد الإدارة على ممارسة أنشطتها الرقابية، واتخاذ قراراتها الإدارية المتنوعة، وعلى ذلك تعتبر جزء من نظام المعلومات الإدارية للمؤسسة."³

ثالثا: خصائص المحاسبة الإدارية ومقارنتها بالمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

يمكن أن نلخص الخصائص الرئيسية للمحاسبة الإدارية والمالية ومحاسبة التكاليف في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): المقارنة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية

المحاسبة المالية	المحاسبة الإدارية	الخصائص
مستخدمين خارجين مثل المستثمرين والجهات الحكومية	المديرين بالمستويات الإدارية المختلفة	المستخدم الأساسي
مقيدة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها	لا توجد قيود بخلاف التكلفة والمنفعة لما يؤدي إلى تحسين القرارات الإدارية	حرية الاختيار
تركز على كيفية قياس وتوصيل الظواهر الاقتصادية	تركز على مدى تأثير المقاييس والتقارير على السلوك اليومي	التأثيرات
تهتم بالأحداث الماضية	تهتم بالمستقبل	الزمن الذي تركز عليه
تجميعية تعد تقارير عن المؤسسة كوحدة واحدة.	تفصيلية تهتم بالتفاصيل عن أجزاء من المشروع مثل منتجات أو الأقسام	التقارير

المصدر: زينات محمد محرم، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة الأولى، الناشر مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2012، ص-ص 12-13.

من خلال الجدول السابق قد قمنا بالمقارنة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية فهناك اختلافات كبيرة فيما بينهما أي أن المحاسبة الإدارية المستخدم الأساسي فيها يكون داخل المؤسسة، والمحاسبة المالية

¹ - ناجي شايب الركابي، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة الأولى، دار الكتاب ولوثائق الوطنية، بغداد، العراق، 2017، ص98.

² - وليد محمد عبد القادر، عبد الوهاب حيش، "المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة"، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، صص-ص 24-25.

³ - أحمد محمود يوسف، فاطمة عبد الخالق، "المحاسبة الإدارية"، القاهرة، مصر، 2018، ص2.

المستخدم الأساسي فيها يكون خارج المؤسسة، للمحاسبة الإدارية حرية الاختيار فيها لا توجد قيود، عكس المحاسبة المالية توجد قيود فيها، المحاسبة الإدارية الزمن فيها في المستقبل، أما المحاسبة المالية تهتم بالأحداث الماضية، تقارير المحاسبة الإدارية تفصيلية والمحاسبة المالية تجميعية.

المطلب الثاني: أهداف المحاسبة الإدارية

سننترق في هذا المطلب إلى الأهداف التي تسعى المحاسبة الإدارية إلى تحقيقها، وتتمثل في:¹

أولاً: توفير المعلومات الملائمة لعملية التخطيط واتخاذ القرارات

التخطيط يعني تحديد مسبق للأهداف والطريقة التي يتم بموجبها بلوغ تلك الأهداف مع تحديد الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة واستخدامها بصورة مثلى لبلوغ تلك الأهداف، وتدعم المحاسبة الإدارية إدارة المؤسسات في هذه العملية من خلال تحديد تلك الأهداف وترجمتها إلى صورة كمية بواسطة أساليب محاسبية وإحصائية وغيرها، وقد يتطلب الأمر التنبؤ ببعض المؤشرات ذات العلاقة بتلك الأهداف، أما بخصوص عملية اتخاذ القرارات فإن الأمر مرتبط بترتيب البدائل والوقوف على أفضلها والتي من شأنها دعم عملية القرارات وتوفير المعلومات الملائمة التي تساعد على تحقيق هذا النشاط.

ثانياً: تمكين الإدارة من توجيه الأداء ورقابته

إن الرقابة هي عملية مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط وتحديد الانحرافات واتخاذ القرار بشأن تصحيح تلك الانحرافات ودراستها وتحليل أسبابها، وذلك بواسطة عمليات فاعلة في مراقبة كفاءة الأداء وجودة التنفيذ وفاعليته وتلعب بيانات التكاليف دوراً مهماً في هذا المجال.

وتتبع هذا النشاط إجراءات مكملة لعمليات الرقابة يهدف إلى تحقيق رقابة مبكرة من الانحراف أو ما يطلق عليها الرقابة المانعة التي تتابع عملية تنفيذ الخطط.

ثالثاً: التحفيز

إن عامل الدافعية لدى الموظفين في المؤسسة له أثر على تحقق الأهداف وينعكس ذلك على كفاءة الأداء وتلعب دوراً فاعلاً في تأكيد هذا النشاط من خلال ربط الأداء بالحافز، وبالتالي دفع المكافآت التشجيعية للعاملين فضلاً عن قيام المحاسبة الإدارية بقياس كفاءة أداء الأفراد من خلال ما يتعلق بتطبيق إجراءات محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء بواسطة الموازنات التقديرية.

رابعاً: توفير التقارير الملائمة للإدارة

إن للمعلومات أثراً كبيراً في دعم أنشطة الإدارة ووظائفها المختلفة، ويتحقق ذلك من خلال قدر الإدارة على تحقيق استغلال أفضل للمعلومات وتعزيز المنفعة مقارنة بكلفة إعدادها، ومن ثم فإن جودة تلك التقارير تساعد في إنجاز العديد من الوظائف منها ما يتعلق بعمليات اتخاذ القرارات التي تؤمن معالجة أوضاع

¹ - عبد اللطيف أمام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى أحمد، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة الثانية، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، اليمن، 2011،

مرتبطة بعمليات انحراف عن تنفيذ الخطة، وتلعب المحاسبة الإدارية دورا هاما في إعداد تلك التقارير وتقديمها في الوقت الملائم.

خامسا: التنسيق بين أنشطة المؤسسة المختلفة ووظائفها

تقوم المؤسسة على العديد من الأنشطة والوظائف المختلفة وتعمل تلك الأنشطة بصورة متوافقة من أجل الأهداف الرئيسية للمؤسسة، ويتطلب أداء تلك الأنشطة مستوى مقبولا من التنسيق بينهما، وتلعب المحاسبة الإدارية دورا مهما في عملية التنسيق بين تلك الأنشطة من خلال الموازنات التخطيطية وتقارير الأداء وغيرها.

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية بفروع المحاسبة الأخرى

تختلف متطلبات وخصائص المحاسبة في المشروعات الصناعية إلى حد ما عن متطلبات وخصائص المحاسبة في المشروعات التجارية، وعن متطلبات وخصائص المحاسبة في المشروعات المالية، ومع ذلك نجد الحاجة في كل منها إلى المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، وسنتطرق في هذا المطلب إلى موقع ونطاق المحاسبة الإدارية بالفروع المحاسبة الأخرى. ونوجزها فيما يلي:

أولاً: المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية

في الواقع هناك بعض أوجه التشابه بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية ولكن أوجه الاختلاف بينهما تفوق أوجه التشابه، وسوف نتناول فيما يلي أوجه التشابه والاختلاف بينهما وتتلخص أوجه التشابه بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية في النقاط الثلاث التالية:¹

- يمثل كل منها فرعاً من فروع المحاسبة بالمعنى الشامل لعلم المحاسبة؛
 - يهتم كل منها بتحليل وعرض البيانات والمعلومات المحاسبية؛
 - يستخدم كل منها لغة الأرقام ويعمل على قياس وترجمة الأحداث في صورة كمية أو مالية.
- أما أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية في النقاط التالية:
- تهدف المحاسبة الإدارية بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة وترشيد قراراتها، وتعد تقارير المحاسبة الإدارية تقارير داخلية توجه أساساً إلى المستويات الإدارية المختلفة في المشروع؛
 - أما المحاسبة المالية بالدرجة الأولى إلى خدمة أصحاب الملكية في المشروع وتوجه تقارير المحاسبة المالية إلى المساهمين ويتم عادة نشرها لتستفيد منها الأطراف الخارجية كالمستثمرين، والمقرضين، والأجهزة الحكومية وغيرها؛
 - تهتم المحاسبة المالية بقياس نتائج الأحداث التي وقعت فعلاً وتحديد المركز المالي في ضوء هذه الأحداث، لذلك نجد أن المحاسبة المالية تهتم بالماضي فقط وأن بياناتها هي بيانات تاريخية؛

¹ - جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة الأولى، دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص-ص 26-

- أما المحاسبة الإدارية، فإنها تهتم بقياس نتائج الأحداث التي وقعت فعلا إلى جانب قياس نتائج الأحداث المتوقعة مستقبلا قبل حدوثها وتحديد المركز المالي لهذه الأحداث؛
- ينصب اهتمام تقارير المحاسبة المالية على نتيجة أعمال المشروع ويظهر هذا بوضوح عند إعداد هذه التقارير التي تتمثل في قائمة الدخل قائمة المتغيرات في حقوق الملكية وقائمة المركز المالي؛
- أما تقارير المحاسبة الإدارية فينصب اهتمامها على أجزاء متفرقة من المشروع، كمركز تكلفة أو قسم أو إدارة أو قناة توزيع أو خط إنتاج؛
- تعتبر بيانات المحاسبة المالية بيانات موضوعية وينخفض أثر العنصر الشخصي فيها إلى أدنى مستوى ممكن لأنه يتم إعدادها وتحليلها وعرضها في إطار جامد من المبادئ والفروض والمفاهيم المحاسبة المتعارف عليها؛
- أما بيانات المحاسبة الإدارية فتعتبر بيانات فنية علمية مستقبلية يظهر أثر العنصر الشخصي فيها لأنها تتعلق بالمستقبل؛
- تمتاز المحاسبة المالية دائما بالدقة في أرقامها وفي موازنة دفاترها وسجلاتها وقوائمها نظرا لأن هذه الأرقام فعلية ومبنية على قيم تاريخية؛
- أما المحاسبة الإدارية فإنها تقريبية في أرقامها وفي موازنة سجلاتها وقوائمها نظرا لأن هذه الأرقام معيارية من حيث التكوين وليست فعلية.

ثانيا: محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

- ترمي محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية إلى خدمة أغراض داخلية التي تتعلق بتخطيط أعمال المشروع، والرقابة على تنفيذ هذه الأعمال واتخاذ القرارات بشأنها وفي الوقت الحاضر، لا يمكن التمييز بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية.
- حيث أن الفواصل بينهما هي في الحقيقة أدوات تلاحم وتكامل وتوافق تجعل من الصعب إن لم يكن من المستحيل الفصل بينهما.
- فقد بدأت الأهداف التقليدية لمحاسبة التكاليف بحساب التكلفة التاريخية لوحدات الإنتاج لأغراض التسعير وقياس الربح وتقييم المخزون في القوائم المالية، ومن ثم نمت هذه الأهداف وامتدت واتسعت لتشمل قياس التكلفة للعديد من الأغراض أهمها توفير المعلومات الملائمة والمفيدة لإدارة في اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية.
- ولا يختلف هذا الهدف عن صلب أهداف المحاسبة الإدارية التي ترمي إلى توفير البيانات والمعلومات الملائمة والمفيدة والفورية لاتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية وإلى توفير ما يلزم من نماذج وما يخدم من أساليب وإجراءات بشأن اتخاذ هذه القرارات¹.

¹-المرجع نفسه ص29.

المطلب الرابع: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم الأخرى

بسبب طبيعة المعلومات التي تسعى المحاسبة الإدارية توفيرها إلى المديرين لترشيد قراراتهم المختلفة فإنها تعتمد من أجل تحقيق الكثير من المفاهيم والنظريات والطرق الاقتصادية والإدارية والإحصائية مما يعني ذلك وجود صلة ارتباط ما بينها وبين العلوم الأخرى ويمكن توضيح ذلك على النحو الآتي:¹

أولاً: علاقة المحاسبة الإدارية بعلم الاقتصاد

تستعين المحاسبة الإدارية بالعديد من المفاهيم الاقتصادية وذلك لتوفير المعلومات اللازمة والملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية، ومن المفاهيم التي تستخدمها المحاسبة الإدارية والتي تنسب إلى علم الاقتصاد، مفهوم كلفة الفرصة البديلة التي تمثل الإيراد الضائع على المؤسسة نتيجة اختيار البديل الآخر، وكذلك مفهوم القيمة الحالية التي تستخدم في تقييم المقترحات الاستثمارية، كما تستخدم المحاسبة الإدارية مفهوم الكلفة الضمنية مثل كلفة رأس المال الممتلك.

ثانياً: علاقة المحاسبة الإدارية بعلم الإدارة

إن عملية صنع القرار تمثل جوهر العملية الإدارية وأن عملية اتخاذ القرارات تعتمد في كل مراحلها على ما يتوفر لدى متخذي القرار من معلومات، وعليه فإن درجة جودة المعلومات المتوفرة لمتخذ القرار لها تأثير كبير على درجة جودة القرار الذي يتخذه، فكلما زادت درجة جودة المعلومات كان اختيار القرار أفضل.

ثالثاً: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والأساليب الكمية

تستعين المحاسبة لإدارية للقيام بدورها في مجال التخطيط والرقابة بالعديد من الأساليب الكمية مثل نظرية الاحتمالات وبحوث العمليات، فمثلاً باستخدام نظرية الاحتمالات تتمكن المحاسبة الإدارية من التنبؤ بالأحداث المستقبلية وفرص تحقيقها، وقد تزايد استخدام المحاسبة الإدارية للأساليب الكمية في السنوات الأخيرة، كما تستخدم المحاسبة الإدارية أساليب بحوث العمليات مثل البرمجة الخطية في مجال اكتشاف البدائل والحلول الممكنة للمشاكل وتخصيص الموارد النادرة لتحقيق الكفاءة الإنتاجية.

رابعاً: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم السلوكية

نظراً لأهمية العنصر الإنساني في نجاح إدارة المؤسسة كان لابد من الاهتمام بهذا العنصر ودراسة حاجاته وإيجاد السبل المناسبة لإشباع هذه الحاجات، ولتحقيق ذلك يتطلب المعرفة بالعلوم السلوكية وقد أدركت المحاسبة الإدارية المعرفة بهذه العلوم وعملت على تطبيقها في ممارستها فشجعت المشاركة في وضع أهداف المؤسسة وتقديرات خططها المستقبلية.

¹ - مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة الأولى، دار الميسرة لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007ص-

المبحث الثاني: أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية

قدمت المحاسبية الإدارية عدة أدوات تتضمن أبعاد شكلت طرق مختلفة لتحقيق الكثير من المزايا للمؤسسة الاقتصادية في معظم المجالات بما في ذلك تحديد التكاليف وتخفيضها وفي هذا المبحث سنتطرق إلى أهم الأدوات التقليدية.

المطلب الأول: التحليل المالي

التحليل المالي من أدوات المحاسبة الإدارية المهمة لكونه يعتبر الحجر الأساسي الذي تتم عليه عملية اتخاذ القرار، فهو يرتبط ارتباطاً وثيقاً بتحليل مخرجات نظام المحاسبة المالية.

أولاً: تعريف التحليل المالي

يمكن تعريف التحليل المالي على أنه نهج يقوم على الفحص النقدي للمعلومات المحاسبية والمالية التي تقدمها المؤسسة، بهدف التقييم بموضوعية قدر الإمكان للأداء الاقتصادي (الربحية، وملاءمة خيارات الإدارة، وما إلى ذلك). والملاءمة المالية (المخاطر المحتملة، والقدرة على التكيف وما إلى ذلك).¹ ويهتم المديرون، مثل العديد من المستخدمين بالتحكم في دورة تشغيل المؤسسة والتدفق النقدي، وعلى حجم الذمم المدينة وعلى طول دورة التحصيل.²

بناء على ما سبق يمكننا تقديم التعريف التالية للتحليل المالي يعرف على أنه "عبارة عن عملية حسابية يتم من خلالها تحويل الأرقام الواردة في البيانات والجداول المالية والمحاسبية إما السابقة أو الحالية لمؤسسة ما إلى أرقام ونسب مئوية وإيجاد ارتباطات ما بين الأرقام والنسب، ومن ثم اشتقاق مجموعة من المؤشرات تساعد تلك المؤسسة من عملة التحليل المالي".

ثانياً: الأطراف المهمة بالتحليل المالي

ان التحليل المالي يثير اهتمام مجموعات متعددة (بنشاط المؤسسة) كل منها يرغب في الحصول على مجموعة من الأسئلة، ويمكننا تحديد الجهات المهمة على النحو التالي:

❖ الأطراف الداخلية في المؤسسة: من بين الأطراف الداخلية:³

- إدارة المؤسسة: المستويات المختلفة من الإدارة من مجلس الإدارة، المدراء العاملون... الخ، يهتمون حسب مسؤولياتهم إلا أن جميعهم يسعون إلى تحقيق الأهداف المرجوة.

- موظفون وعمال المؤسسة: تهتم على معرفة القدرة الاستمرارية للمؤسسة، إضافة إلى التعرف على الأرباح والسيولة.

❖ الأطراف الخارجية: ومنهم:⁴

¹ - Hervé stolowy - Michel J lebas "Comptabilité et analyse Financière" 2^e Edition. De boeck- paris 2010, P497.

² - Jem- pierre lahille "Analyse Financiere" 3^e édition. Dunod, paris, 2007- P447.

³ - نعيم نمر داوود، "التحليل المالي دراسة نظرية وتطبيقية"، الطبعة الأولى؛ دار البداية لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص 9.

⁴ - المرجع نفسه، ص15.

- **المستثمرون:** وهذا يشمل أصحاب رأس المال العامل، أو لائك الذين يرغبون في الاستثمار مجددا، حيث يسعى كل منهم في التعرف على الأرباح، وكذلك العوائد على الأسهم، وقدرة المؤسسة في الاستمرارية.
- **المقرضون:** كل ما يهمهم هو قدرة المؤسسة على الوفاء بالسداد في مواعيد الاستحقاق، وكذلك كيفية استخدام المؤسسة لتلك الأموال.
- **الموردون:** يقدمون خدماتهم وبضاعتهم للمؤسسة على أمل أن يتم سدادهم في نفس السنة يهتمون بالوضع المالي والقدرة على الوفاء بتلك الالتزامات.
- **الجهات والمؤسسات الحكومية الرقابية:** مثال على ذلك أسواق المال والغرف التجارية التي تقوم بجمع المعلومات اللازمة للمؤسسات، من أجل توزيعها ونشرها على الأطراف المهتمة في الداخل والخارج.
- **المصاريف وشركات التأمين:** هي تلك التي ترتبط بعلاقات تجارية أو مالية مع المؤسسة.

ثالثا: أغراض التحليل المالي

- ان الغرض منه هو تقييم أداء المؤسسة في نقاط مختلفة تتسجم وأهداف مستخدمي المعلومات، وتكمن أغراض التحليل المالي في:
- مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة؛
 - تقييم أداء الإدارة والأقسام وكذلك تقييم السياسات الإدارية؛
 - دراسة وتقييم التوازن المالي للمؤسسة؛
 - دراسة وتقييم ربحية المؤسسة؛
 - دراسة وتقييم مقدرة المؤسسة على تسديد التزاماتها المالية؛
 - دراسة وتقييم المركز الائتماني للمؤسسة؛
 - دراسة وتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار.

رابعا: أدوات التحليل المالي

ويمكننا التمييز بين عدة أنواع من أدوات التحليل المالي وهي:¹

- ❖ **تحليل التغير والاتجاه:** ويعتبر الخطوة التحليلية الأولى التي يقوم بها المحلل المالي وينفذ من خلال الشكليات:

- **التحليل الرأسي:** وذلك من خلال إظهار الوزن النسبي لكل عنصر من عناصر الميزانية وكذلك قائمة الدخل.

¹ - منير شاكر محمد إسماعيل، عبد الناصر نور، "التحليل المالي مدخل لصناعة القرار"، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص-ص 22-41.

- التحليل الأفقي: دراسة التغيرات الحادثة في عناصر القوائم المالية على مدى عدة فترات زمنية يدعى بالتحليل المتحرك وهو أفضل من التحليل الرأسي، والفائدة من هذا التحليل معرفة اتجاه تطور عناصر القوائم المالية، ولذلك يسمى هذا التحليل أيضا بتحليل الاتجاه، ويتم احتساب اتجاه التطور وفقا للمعادلة التالية:

$$100 \times \frac{\text{قيمة العنصر في سنة المقارنة}}{\text{قيمة العنصر في سنة الأساس}}$$

- وتدعى معادلة الأرقام القياسية؛

- كذلك من بين أهم أنواع الأدوات: تحليل النسب المحاسبية ونقطة التعادل.

- ويسمى كذلك هذا النوع من التحليل بالتحليل الديناميكي¹.

المطلب الثاني: محاسبة المسؤولية

سنتطرق في هذا المطلب الى أداة محاسبة المسؤولية التي تعمل على ترسيخ سمات حسن التنظيم الإداري وربط الموظفين بالمسؤولية المخولة إليهم.

أولاً: تعريف محاسبة المسؤولية

هناك عدة تعاريف من أهمها:²

- تعرف على انها " 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 الاضطلاع بمسؤولياته، بما ينعكس على تحقيق الأهداف".

- " هي عبارة عن أسلوب محاسبي إداري رقابي يهدف لتحقيق رقابة فعالة على الأداء يربط التقارير الإدارية مع الجهة المسؤولة لتقديمها.

ويشمل نظام محاسبة المسؤولية على عدة مقومات:

- تحديد مراكز المسؤولية في المؤسسة حسب الأهداف العامة؛

- إدراج تقارير مالية إدارية كل حسب مسؤولية لتبيان نتائج الأداة الفعلية؛

- تجميع عناصر التكاليف والإيرادات الخاضعة للرقابة حسب مراكز المسؤولية.

ثانياً: مميزات محاسبة المسؤولية

تكتسي محاسبة المسؤولية أهمية بالغة وهذا راجع إلى المزايا التي تقدمها وفيما يلي أهم هذه

المميزات:³

¹- saoud chayed mashkou "analysis of financial statements" first edition, alalamia for printing and designs sanmaw-irak,2018, page12.

²- نوبلي نجلاء، "استخدام المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة"، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص

محاسبة، كلية العلوم لاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص110.

³- المرجع نفسه، ص11.

- تسهيل تسيير نشاط المسؤولية الاقتصادية وذلك بتقسيم مراكز المسؤولية؛
- تركيز مهام الإدارة العليا في القرارات ذات بعد استراتيجي أما القرارات العادية فهي من اختصاص مراكز المسؤولية؛
- التقييم الجيد لكفاءة مسؤولي مراكز المسؤولية ومساهمة كل مركز في تحقيق الأهداف؛
- تحفيز الإداريين من خلال مشاركتهم في صنع القرارات الإدارية مما يؤدي إلى رفع روحهم المعنوية.

ثالثاً: تحديد مراكز المسؤولية

- هي عبارة عن مراكز ووحدات تنظيمية صغيرة، تخضع لإدارة شخص معين وتحت مسؤولياته الخاصة، وعلى العموم تقسم مراكز المسؤولية إلى أربعة مستويات هي:¹
- أ- **المستوى الأول:** مركز تكلفة وهو عبارة عن مركز تكون المسؤولية فيه مقتصرة بما يتعلق بعناصر التكاليف في المؤسسة.
 - ب- **المستوى الثاني:** مركز لإيراد وتكمن المسؤولية في هذا المركز في الرقابة على الإيرادات فقط حيث يتضمن التقدير في هذا المركز، وتحليل الانحرافات عن الإيرادات المقدرة.
 - ج- **المستوى الثالث:** مركز الربحية ويعرف بأنه المركز الذي تتم محاسبة المسؤول عما يحدث فيها من تكاليف وما تحققه من إيراد، فالمسؤولية فيه تشمل جاني الإيرادات والتكاليف.
 - د- **المستوى الرابع:** مركز الاستثمار: وهو الوحدة التنظيمية التي تتولى مسؤولية الأصول وعلاوة عن المسؤولية حدوث الإيرادات والتكاليف.

المطلب الثالث: بحوث العمليات

نظر 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 تلج إليها المؤسسات في سبيل تعظيم أرباحها وتقليل تكاليفها.

أولاً: تعريف بحوث العمليات

لقد حاول بعض الكتاب تعريف بحوث العمليات ونورد هنا أكثر هذه التعريفات شيوعاً:²

-تعرف على " أنها مدخل العلم المستخدم في حل المشكلات التي تصادف الإدارة العليا للمشروعات، فهي تتعلق باتخاذ القرارات سواء على نطاق الإدارة التنفيذية أو الإدارة العليا للمشروع.

-"تطبيق الطريقة العلمية بتوفير الأساس الكمي الذي يمكن الإدارة من اتخاذ القرارات، هذا التعريف يحدد العناصر الرئيسية لبحوث العمليات وهي استخدام الطريقة العلمية وتوفير الأساس الكمي في اتخاذ القرارات الإدارية.

¹- المرجع نفسه، ص 111.

²- لحسن عبد الله بشيوا، "بحوث العمليات"، الطبعة العربية، دار يازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 22.

ويمكن إعطاء تعريف أوضح لبحوث العمليات كما يلي: "بحوث العمليات هي استخدام الأساليب والطرق العلمية لتنظيم تعاون العمليات والأنشطة ضمن نظام ما بغية إيجاد حل أمثل أو حلول مثلى لمشكلات هذا النظام من بين جملة من الحلول الممكنة".

ثانياً: أهمية بحوث العمليات

تكمن أهمية بحوث العمليات في أنها وسيلة تعين متخذ القرار على موازنة بدائل القرار أو حلول المشكلة المقترحة في حالات مهمة أو معقدة يصعب عليها اختيار أفضلها دون اللجوء إلى الأساليب الكمية، ومهما تكن النتائج المتحصل عليها بعد تنفيذ هذا البديل فإنها ستكون أفضل من أي نتيجة آخر يمكن الحصول عليها فيما لو تم اختيار بديل آخر غير الذي تم اختياره مع بقاء الظروف على ما هو عليه، ويرجع الأساس في تعقيد المشاكل التي ∞ تنفق ∞ يواجهها مديرو اليوم للأسباب التالية:¹

- زيادة حجم الاستثمار؛
- كثرة المتغيرات التي تؤثر على البدائل؛
- مواجهة متخذ القرار لحالة جديدة أو طارئة لم يسبق أن واجه حالة سابقة متشابهة لها؛
- رغبة متخذ القرار في توفير الوقت والجهد وثقة القرار عن طريق استخدام البرامج الحاسوبية.

ثالثاً: شروط تطبيق بحوث العمليات

إن أساليب بحوث العمليات كافة يمكن أن تطبق في مختلف منظمات الأعمال الإنتاجية منها والخدمية، بشروط توفر على النحو التالي:²

❖ **محدودية الموارد:** وتعني أن الموارد التي تستعملها منظمة الأعمال سواء كان ذلك في العملية الإنتاجية أم التجارية وما شابه به ذلك بكونها محدودة الكمية من حيث توفرها وسهولة الحصول عليها وينطبق هذا الشرط على ما يلي:

- الموارد المالية على نحو عام؛
- الموارد البشرية ذات الكفاءة العالية والمتخصصة؛
- الموارد الأولية التي يتم الحصول عليها مقابل ثمن وتؤلف نسبة مهمة من عنصر الكلفة؛
- مساحات الأراضي ذات المواصفات النادرة.

❖ **تعدد البدائل:** يقصد بهذا الشرط أن هناك أكثر من بديل أو طريقة يتم بموجبها استغلال الموارد المتوفرة، فعند الحديث عن المستلزمات الأساسية لعملية الإنتاج وبالتحديد عن المواد الأولية الداخلة في صنع المنتج، وعلى سبيل المثال اذ كان المقصود بالمواد الأولية هنا هو الاقمشة الداخلة في إنتاج السراويل والبדلات الرجالية، فإن تعدد البدائل يقصد به هو وجود أكثر من طريقة لقص القماش من أجل الحصول على ما هو

¹ - محمود الفياض، عيسى قداد، "بحوث العمليات"، الطبعة العربية؛ دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص-ص 6-7.

² - حامد سعد نور شمري، "بحوث العمليات"، الطبعة العربية، دار النشر مكتبة الذاكرة، بغداد، العراق، 2010، ص-ص 4-5.

مطلوب من منتجات بأقل كلفة ممكنة، ومن الجدير بالذكر هنا أن اختيار البديل الأفضل أو الأمثل يخضع لمعايير متعددة أهمها أن يحقق البديل أعلى الفوائد والمنافع وأقل التكاليف والخسائر وهو ما يعرف بالبديل الأمثل.

رابعاً: أساليب بحوث العمليات

تتضمن بحوث العمليات العديد من الأساليب الرياضية وفيما يلي بعض هذه الأساليب:¹

- البرمجة الخطية؛
- البرمجة الصحيحة؛
- البرمجة الديناميكية؛
- البرمجة اللاخطية؛
- برمجة النقل؛
- نموذج التخصص؛
- السيطرة على الخزينة.

المطلب الرابع: الموازنة التقديرية

تحتاج أنظمة الرقابة في المؤسسة الى تخطيط أنشطتها والمتمثلة أساسا في وضع الأهداف وتحديد السياسات والخطوات اللازمة لبلوغها من اجل استمرار والنجاح، كما يجب وضع معايير رقابية ضمن الخطط المعدة من اجل مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط كاستراتيجية لرقابة مستوى النشاط في المؤسسة، وهو ما يتحقق من خلال الموازنات التقديرية.

أولاً: مفهوم الموازنة التقديرية

للموازنة التقديرية عدة تعاريف نوجزها فيما يلي:

- تعرف الموازنة التقديرية على أنها "خطة يتم تحضيرها والموافقة عليها تشمل الأحداث الاقتصادية في المؤسسة بالكمية والقيمة للسنة اللاحقة، وتبين عادة الايراد المخطط المنتظر تحقيقه أو النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة والأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين".²
- "ترجمة أهداف المشروع في خطة عمل مستقبلية تعتمد على عدة فروض معينة، وتتطلب موافقة المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها".³

¹- دلال صادق الجواد، حميد ناصر الفتال، "بحوث العمليات"، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص17-18.

²- شكري معمر سعاد، "محاضرات في الموازنات التقديرية" موجهة لطلبة السنة الثالثة تخصص المالية والمحاسبة، محاسبة ومراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محند او محاج، البويرة، الجزائر، 2020، ص1.

³- سامية مقعاش، "سلسلة محاضرات في الموازنات التقديرية"، موجهة لطلبة السنة الثالثة تخصص مالية المؤسسة، ومحاسبة ومراجعة، ومحاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2019، صص6-5.

وعموما يمكن القول انه بالرغم من تعدد تعريفات الموازنة التقديرية إلا "أنها تختلف من حيث الجوهر".

فالموازنة التقديرية ما هي "إلا خطة تضعها المؤسسة، تتضمن تفاصيل حول أهدافها المستقبلية في الأجلين الطويل والقصير، كما أنها تتضمن كيفية تحقيق هذه الأهداف، ويمكن استخدام هذه الموازنة كأداة للمقارنة بين النتائج المحققة وخطط المؤسسة الموضوعة".

ثانيا: خصائص الموازنة التقديرية

تتميز بجملة من الخصائص مستمدة من تعريفاتها، ويمكن تلخيصها فيما يلي:¹

- **تحدد لفترة معينة:** تتعلق بالموازنة التقديرية بفترة مستقبلية محددة قد تكون سنة واحدة أو أقل أو أكثر وهذا باختلاف نشاط المؤسسة.

- **تعبير كمي:** فتحقيق البرامج القصير الأجل يستدعي ترجم الأهداف إلى كميات وكذا الموارد الضرورية لتحقيقها، بحيث لا تكون هذه الموارد إلا فيشكل كميات أو مبالغ مالية.

- **تحدد في شكل برامج عمل:** الموازنة التقديرية لا تعد فقط تقديرا لأهداف والموارد الضرورية لتحقيقها لبد أن ترفق بقرارات عملية.

- **يتم إعداد لوحدة محاسبية معينة:** فالموازنات التقديرية تعد لقسم من أقسام المؤسسة أو نشاط من أنشطتها أو تعد للمؤسسة ككل.

ثالثا: أنواع الموازنة التقديرية

توجد تقسيمات عديدة للموازنات العامة التقديرية منها:²

1- **التقسيم من حيث الفترة الزمنية:** يوجد نوعين من الموازنات التقديرية طويلة وقصير الأجل

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

ب- **الموازنات التقديرية طويلة الأجل:** وتخص الأعمال التي ترغب المؤسسة في تحقيقها على المدى الطويل (الذي يتعدى السنة الواحدة).

2- **التقسيم من ناحية وحدة القياس المستعملة وفق لهذا التقسيم يوجد:**

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

ب- **الموازنات النقدية:** ويعبر هذا النوع من الموازنات بالوحدات النقدية وهذا النوع السائد في المؤسسات، نظرا لاعتماده على المعلومات المحاسبية (النقدية) ولسهولة تجميعه لأن التعبير النقدي هو القاسم المشترك.

¹ - المرجع نفسه، ص 6.

² - المرجع نفسه، ص 99.

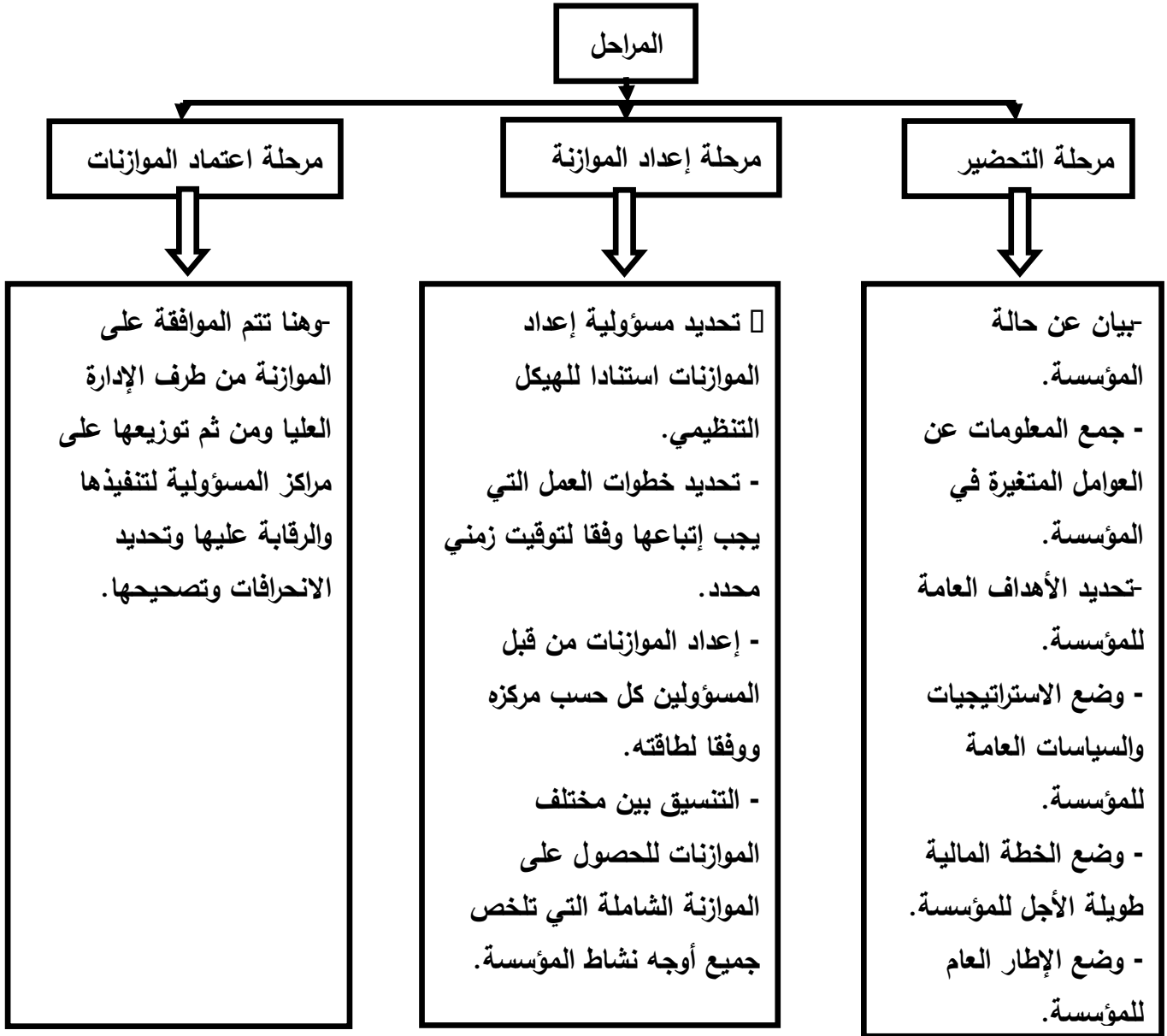
- 3- التقسيم من الناحية الطبيعية التي تغطيها: تعبر الموازنة التقديرية عن جميع أوجه النشاط في المؤسسة الاقتصادية لذا نجد وفق هذا التقسيم¹:
- أ- الموازنة التشغيلية: يضم هذا النوع مجمل المؤسسة الاقتصادية بكل جوانبه، أي تغطي النشاطات العادية للمؤسسة ويتبع ضمن هذا النوع ما يلي:
- الموازنة التقديرية للمبيعات: يعتبر الأساس الذي يستند عليه إعداد الموازنات الأخرى حيث يتم إعدادها على أساس تفصيلي أو تحليلي.
- الموازنة التقديرية للإنتاج: ويقدر في الموازنة تكاليف إنتاج السلع حيث يتكون تكاليف الإنتاج من تكاليف مباشرة (تكاليف المواد الأولية، الأجور المباشرة... الخ) بالإضافة الى التكاليف الغير مباشرة.
- الموازنة التقديرية للتمويل: الهدف من وراء إعداد هذه الموازنة هو ضمان كمية المواد التي يحتاج إليها برنامج الإنتاج سوف يتم توفيرها بالكمية المطلوبة والوقت المناسب.
- ب- الموازنة المالية: وتشمل كل خطط التمويل سواء المتعلقة بالاستغلال أو التي تختص بالمشاريع الاستثمارية وتتكون هذه الموازنة من:
- الموازنة الاستثمارية: تتعلق بالإنفاق الاستثماري للمؤسسة الاقتصادية الذي ينوي القيام به.
- الموازنة النقدية: وتشمل جميع الإيرادات النقدية المتوقعة وكذلك المدفوعات النقدية.
- جدول التمويل النقدي: ويتم إعدادها بناء على العمليات المتوفرة في تحديد المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية.
- ج- الموازنة الشاملة: وهي موازنة تشمل كل أنواع الموازنات السابقة الذكر، نادرا ما تكون في قائمة واحدة، تضم عددا كبيرا من الموازنات المترابطة.

¹المرجع نفسه، ص100.

رابعاً: مراحل إعداد الموازنة التقديرية

تعد الموازنة التقديرية وفق عدة مراحل نوجزها في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): مراحل إعداد الموازنة التقديرية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على: نوبلي نجلاء "استخدام المحاسبة الإدارية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص-ص 110-111.

من خلال الشكل التالي يمكن القول ان الموازنة التقديرية تمر بثلاثة مراحل اساسية موجزة كالتالي المرحلة الاولى تسجيل الأداء الفعلي مع الأداء المتوقع والمرحلة الثانية الأداء المتوقع مع الأداء الفعلي، اما

المرحلة الثالثة التغذية العكسية وذلك من خلال توضيح الانحرافات بين الاداء الفعلي والمخطط له من أجل اتخاذ القرارات المناسبة والملائمة لتجاوز الأخطاء والانحرافات.

المبحث الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة

تعددت أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي تعتمد عليها الإدارة بغية تخفيض التكاليف ومحاولة التحكم فيها، وسنطرق في هذا المبحث إلى الأساليب الحديثة المتمثلة في أسلوب التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة، وأيضا إلى التكلفة على أساس النشاط ABC.

المطلب الأول: إدارة الجودة الشاملة TQM

سننترق في هذا المطلب إلى أداة من الأدوات المحاسبية الإدارية الحديثة والمتمثلة في إدارة الجودة الشاملة، وسنبرز أيضا مراحل ومتطلبات تطبيق الجودة الشاملة وأهميتها.

أولا: تعريف إدارة الجودة الشاملة TQM

قبل التطرق إلى تعريف إدارة الجودة الشاملة سننترق أولا إلى مصطلح تعريف الجودة.

- تعرف الجودة بأنها "المتانة والأداة المميزة للمنتج وتعرف أيضا الجودة في المعهد الأمريكي للمعايير ANSI بأنها جملة السمات والخصائص للمنتج أو الخدمة التي تجعلها قادرة على الوفاء باحتياجات معنية".
- ومنه هناك العديد من التعاريف لإدارة الجودة الشاملة ومن تلك التعاريف ما يلي:
- عرف معهد الجودة الفيدرالي أداة الجودة الشاملة بأنها القيام بالعمل الصحيح بشكل صحيح ومن أول وهلة مع الاعتماد على تقييم العميل في معرفة مدى تحسين الأداء.
- تعرف أيضا هي عبارة عن بعض المبادئ التوجيهية والفلسفية التي تمتثل أساس التحسن المستمر للمؤسسات، من خلال استخدام الأساليب الإحصائية والموارد البشرية لتحسين الخدمات والموارد التي يتم توفيرها للمؤسسة.
- كما تعرف "بأنها شكل تعاوني لأداء الأعمال يعتمد على القدرات المشتركة لكل من الإدارة والعاملين بهدف تحسين الجودة وزيادة الإنتاجية بصفة مستمرة من خلال فرق للعمل"¹.
- وبناء على التعاريف السابقة يمكن أن نعرف إدارة الجودة الشاملة بأنها فلسفة إدارية تهدف إلى تحقيق التمييز في جودة أداء المؤسسة ككل من خلال الوفاء باحتياجات العملاء والعاملين.

ثانيا: أهمية إدارة الجودة الشاملة TQM

لإدارة الجودة الشاملة أهمية كبيرة تتمثل فيما يلي:²

- إن نظام الجودة الشاملة يؤدي إلى تخفيض التكلفة وزيادة الربحية؛

¹ - توفيق محمد عبد المحسن، "إدارة الجودة الشاملة وأزمة الاقتصاد العالمي"، دار الفكر العربي للنشر والتوزيع، المملكة المتحدة، 2011، ص-ص 113-120.

² - المرجع نفسه، ص 129.

- إن نظام الجودة الشاملة يمكن الإدارة من دراسة احتياجات العملاء والوفاء بتلك الاحتياجات؛
- إن تطبيق مدخل إدارة الجودة الشاملة أصبح أمراً ضرورياً للحصول على بعض الشهادات الدولية مثل ISO9000؛

- المساهمة في اتخاذ القرارات وحل المشكلات بسهولة ويسر؛
- تدعيم الترابط والتنسيق بين إدارة المؤسسة ككل؛
- التغلب على العقبات التي تعوق أداء الموظف من تقديم منتج ذات جودة عالية؛
- زيادة ارتباط العاملين بالمؤسسة وبمنتجاتها وأهدافها؛
- تحسين سمعة المؤسسة في نظر العملاء والعاملين.

ثالثاً: المراحل تطبيق إدارة الجودة الشاملة TQM

تمر عملية تطبيق إدارة الجودة الشاملة بمراحل أساسية منها¹:

أولاً: مرحلة اقتناع وتبني الإدارة لفلسفة إدارة الجودة الشاملة TQM

في هذه المرحلة تقرر إدارة المؤسسة رغبتها في تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة ومن هذا المنطلق بين كبار المديرين بالمؤسسة يتلقى برامج تدريبية متخصصة عن مفهوم النظام وأهميته ومتطلباته والمبادئ التي يشير عليها.

ثانياً: مرحلة التخطيط

وفيها يتم وضع الخطط التفصيلية لتنفيذ وتحديد الهيكل الدائم والموارد اللازمة للتطبيق النظام وفي هذه المرحلة يتم اختيار الفريق القيادي لبرنامج إدارة الجودة الشاملة
- المقررين؛
- المشرفين؛

ويتم التصديق على هذه الخطة بعد الموافقة عليها من جميع أعضاء الفريق.

ثالثاً: مرحلة التقييم

وغالباً ما تبدأ عملية التقييم ببعض التساؤلات الهامة والتي يمكن في ضوء الإجابة عليها تهيئة الأرضية المناسبة لبدأ في تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة.
- ما هي الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها؟
- ماذا يجب على المؤسسة القيام به لتحقيق هذه الأهداف؟
- ما هي أهم العقبات التي يمكن أن تعرف من تطبيق النظام؟

¹ - المرجع نفسه، ص 12.

رابعاً: مرحلة التنفيذ

في هذه المرحلة يبدأ التنفيذ الفعلي للخطط الموضوعة إذ ستقوم فرق العمل المختلفة بإحداث التغييرات اللازمة من خلال أداء المهام الموكلة إليها للوصول إلى الأهداف المحددة، كما يتم في هذه المرحلة تفعيل الاتصال وعمل فرق الجودة ومهارات حل المشكلات ويتم تحديد المسؤوليات والأدوار.¹

رابعاً: مزايا تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM

- هناك مجموعة من المزايا يمكن للمؤسسة أن تحققها من وراء تطبيق أسلوب TQM ومن أهمها:²
- التحسين في الربحية والقدرة على المنافسة: فالتحسين الذي يتحقق في الجودة يمكن من البيع بأسعار أعلى من دون إحداث رد فعل عنيف لدى العملاء ويقلل من تكاليف التسويق، ويزيد من كميات المبيعات.
 - زيادة الفاعلية التنظيمية: إن إدارة الجودة الشاملة يفرز قدر أكبر على العمل الجماعي وتحقيق تحسين في الاتصالات وإشراك أكبر لجميع العاملين في حل المشكلات أو المعوقات.
 - كسب رضا المجتمع: إن نظام TQM يركز على معرفة احتياجات ورغبات العملاء واشباعها.
 - تقوية المركز التنافسي للمؤسسة: إن TQM أسلوب متكامل يتبنى دائماً رغبات العمال وتطلعاتهم المستقبلية في المنتج الذي يقوم بتصنيعه والذي يترتب عليه تقديم منتج ذات جودة عالية وعلى وفق طلب العملاء وبالسعر المناسب لهم، وفي الوقت الذي يناسبهم مما يجعلهم أكثر ميول لهذا المنتج.

خامساً: معوقات تطبيق إدارة الجودة الشاملة TQM

- تمر إدارة الجودة الشاملة بالعديد من المعوقات نذكر منها:³
- عدم قدرة الإدارة الوسطى على تفهم الأدوار الجديدة وفق إدارة الجودة الشاملة وإحساسهم بأن فلسفة الجودة الشاملة ستفقد العاملين قوتهم في إنجاز العمل؛
 - ضعف الربط بين أهداف الجودة والعوائد المالية؛
 - عدم وجود كفاءات بشرية مؤهلة لتقوم بتطبيق نظام الجودة الشاملة؛
 - عدم وجود نظام فعال للاتصالات والتغذية العكسية؛
 - عجز الإدارة العليا عن توضيح التزامها بإدارة الجودة الشاملة.

¹ - توفيق محمد عبد المحسن، المرجع السابق، ص 129.

² - عبد الله سعيد حرام، "أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية للمنشأة الصافية البنينة"، الطبعة الأولى، كلية العلوم الاقتصادية، عدن، اليمن، 2014، ص 81-82.

³ - جميل حسن النصار، "مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة"، الطبعة الأولى، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2016، ص 78.

المطلب الثاني: محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC

إن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يزود الإدارة بأدق المعلومات والتي بدورها تساعد في تفهم نقاط القوة والضعف التي تمكنها من أداء مهامها بكفاءة، وهذا ما سيتم التطرق إليه في هذا المطلب حول نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC.

أولاً: تعريف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC

يوجد العديد من التعريفات لهذا النظام والتي في مجملها تدور حول فلسفة واضحة لتخصيص التكاليف غير المباشرة، ويعرف نظام التكاليف المبني على الأنشطة بأنه نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، بناء على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفاً لاحتساب التكلفة الأساسية، والتي تنجم عنها خدمات مشتركة، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدة، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف.¹

ثانياً: مراحل تطور نظام التكاليف المبني على أنشطة ADC

مر تكوين نظام التكاليف المبني على الأنشطة حتى أصبح على شكله الحالي بثلاث مراحل هي:

❖ المرحلة الأولى: إدارة النشاط (AM)

ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي والمالي وهدف إدارة النشاط إلى تحقيق ما يأتي:

- اكتشاف واستيعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة مثل استخدام الإنتاج الضروري.

❖ المرحلة الثانية: محاسبة تكاليف الأنشطة (ACA)

جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن كل التكاليف تم تقليصها أو تقليلها من خلال:

- تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة.

- تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

❖ المرحلة الثالثة: نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

وهو ذلك النظام الذي يهتم بتحديد التكلفة ولكنه يعد الأفضل في تحليل وتقدير التكاليف الخاصة بالأهداف.

¹ - درويش مصطفى الجخلي، " دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي"، الطبعة الأولى، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم التجارية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص 23.

ثالثا: العوامل التي أدت إلى تبني نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

- لعل أبرز العوامل التي شجعت على التحول نحو النظام التكلفة على أساس النشاط هو التطور الصناعي واستخدام التكنولوجيا، والتي أدت إلى أن يتم تنظيم الدورة الإنتاجية بناء على خطوات منطقية مرتبة وفقا لتجهيز وتنظيم الأفراد؛
- ازدياد التكاليف الصناعية غير المباشرة والانخفاض الحاد في تكلفة الأجور المباشرة نتيجة تعدد المنتجات التي تطلب ظهور جديدة للإنتاج مثل إعادة هندسة العمليات الإنتاجية؛
- لم تعد محاسبة التكاليف قاصرة على تسعير المخزون السلعي فحسب بل ظهر لها أهداف جديدة من خلال دعم القرارات الإدارية.¹

رابعا: مزايا وصعوبات تطبيق النظام على أساس الأنشطة ABC

أ- مزايا تطبيق النظام على أساس الأنشطة ABC: يمكن تلخيص مميزات نظام التكلفة على أساس الأنشطة في النقاط التالية:

- إن أهم ما يميزه تخصيصه المنطقي لتكاليف من خلال تجميعه تكاليف المنتج من الأنشطة المختلفة اللازمة له (مثل نشاط تصميم المنتج، الأنشطة المساعدة للإنتاج، التصنيع، التسويق والإدارة) ثم تحديد مسببات التكلفة والتي يتم على أساسها تخصيص تكلفة تلك الأنشطة إلى وحدة المنتج مما يؤدي إلى تحديد تكلفته وبالتالي ربحيته على أساس؛
- يساعد على تحليل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج، وأخرى لا تضيف قيمة هذا التقييم يساعد على استبعاد أو تخفيض حجم الأنشطة الأخيرة مع الإبقاء على الأنشطة الضرورية ودراستها وتخطيطها خاصة في نظم الإنتاج الآتي؛
- يساعد تطبيقه على دعم وتقوية أنظمة الرقابة على التكاليف لأنها ستكون رقابة على الأنشطة وليس على المنتجات النهائية، حيث تتضح فيها مزايا الرقابة المانعة وليس الرقابة اللاحقة بعد الانتهاء من إنتاج المنتجات وإنفاق التكاليف يؤدي إلى الترشيد في إدارة تكاليف هذه الأنشطة؛
- يعطي صورة واضحة للمديرين من خلال الربط بين الأنشطة المنجزة ومقدار الطلب على تلك الأنشطة على الكيفية التي يمكن بها للمنتجات العلامات التجارية والمستهلكين والخدمات الإنتاجية.

ب- صعوبات تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC

على الرغم من مزايا استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط إلا أن هناك بعض المشاكل المصاحبة لتطبيقه منها:²

¹ - المرجع نفسه، ص-ص 24-25.

² - محمد مسعود التعليل، نصر صالح محمد، "التكلفة على أساس النشاط"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص

-ص 72-74.

- تعتبر مشكلة الحصول على البيانات التفصيلية المطلوبة كمدخلات من أهم المشاكل التي تواجه تطبيق هذا النظام فقد يكون من الصعب توفير بيانات تفصيلية عن الموارد وعن الأنشطة المستهلكة للموارد، وعن كل مسبب من مسببات التكاليف لذلك قد ترى الإدارة أن تطبيق هذا النظام سيؤدي إلى زيادة تكاليف القياس عن المنافع المتوقع الحصول عليها من تطبيق النظام؛
- هناك بعض التكاليف مازالت يتم تخصيصها على الأقسام والمنتجات باستخدام أسس حكومية (مثل مجمع تكاليف المباني والتي تتمثل في تكاليف الإيجار والتأمين)؛
- عند تطبيق هذا النظام فإنه مازال القليل فقط معروف حول تسلسل الأنشطة والسلوك المتوقع لكل منها، ويتطلب النظام معرفة هذا التسلسل إلى جانب توفير مجموعة من مسببات التكاليف لكل نشاط؛
- من الواضح أن بعض المشاكل العملية مازالت دون حل مثل اختيار بعض مسببات التكاليف والتي يجب أن تعكس سلوك التكاليف داخل كل نشاط ومدى ارتباطه بالقدر الذي يستهلكه المنتج من موارد المؤسسة، كذلك صعوبة الإجابة عن التساؤل الخاص بالعدد المناسب من مسببات التكاليف الواجب استخدامه.

المطلب الثالث: التكلفة المستهدفة BBA

سننظر في هذا المطلب إلى أداة من أدوات المحاسبة والمتمثلة في أداة التكلفة المستهدفة التي تعتبر عملية مختلفة تماما عن المنظور التقليدي سواء من ناحية الفكر أو التطبيق من حيث تصميم وتسعير المنتج.

أولاً: تعريف التكلفة المستهدفة BBA

- عرفت على أنها التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف.¹
- كما عرفت "تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق العائد المطلوب، ويتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية: تكلفة الوحدة المستهدفة = سعر الوحدة المستهدفة - ربح الوحدة المستهدف.²
- ومما سبق يمكن تعريف أداة التكلفة المستهدفة بأنها: إحدى أهم أدوات إدارة التكاليف الحديثة والتي تساعد المؤسسة على المنافسة وتحقيق الأرباح التي ترغب بها عن طريق خفض التكاليف الإنتاج والمحافظة على جودة المنتج.

¹ - ثناء علي القياني، "محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة"، دار الجامعة الإسكندرية، مصر، 2006، ص-ص 209-210.

² - أيمن الشنطي وعامر، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة الأولى، دار البداية لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 114.

ثانيا: مبادئ التكلفة المستهدفة BBA

المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي كالآتي:¹

أ- **السعر يؤدي إلى التكلفة:** استنادا لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة هدف تكلفة يطرح هامش الربح المرغوب من سعر التنافسي وهذا ما يعبر عنه بالمعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع - هامش الربح المستهدف

ب- **التركيز على العميل:** أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة والتكلفة والوقت والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات، وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة (خاصة) أو وظيفية يؤديها المنتج بالنسبة للعميل أكبر من تكلفتها.

ج- **التركيز على مرحلة التصميم:** في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج، لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق.

د- **فريق أعضائه من وظائف مختلفة:** ويتعلق هذا بحقائق من أن الفريق متعدد الوظائف مسؤول عن كامل العملية من البداية، الاختيار إلى النهاية ويعين الفريق المتعدد الوظائف هنا تفاعل أقسام مختلفة مثلا المحلل المالي الذي يخطط طلب الإمدادات والمبيعات مع المصممين للإنفاق على التكلفة المستهدفة النهائية ه- **تخفيض تكلفة دورة الحياة:** يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء وتتضمن تكلفة دورة حياة سعر الشراء وتكلفة التشغيل وتكلفة الصيانة والتوزيع.

و- **ادماج سلسلة القيمة:** ويعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات والعملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة.

ثالثا: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة BBA

يمكن تقييم طريقة التكلفة المستهدفة إلى ثلاث مراحل أو مستويات أساسية وهي مستويات السوق، مستوى المنتج، ومستوى المركبات كما هو موضح في الشكل التالي.

¹ - راضية عطوي، "دور التكلفة المستهدفة وتحليل في تخفيض لتكاليف"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية علوم الاقتصادية، جامعة الحاج

لخضر، باتنة، الجزائر، 2008، ص - ص 42-43.

الشكل (02): المراحل الأساسية للتكلفة المستهدفة BBA



المصدر: راضية عطوي، "دور التكلفة المستهدفة وتحليل في تخفيض التكاليف"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008، 42-43.

من خلال الشكل تبين انه يتم في هذه المرحلة نقل الضغط الذي تواجهه المؤسسة في السوق الى مصممي وموردي المنتج وذلك بطرح هامش الربح مستهدف من سعر البيع المستهدف لتحديد تكلفة المنتج وعلى مستوى المنتج يتم تقدير تكلفة المنتج التي يمكن بلوغها بالنظر الى مؤهلات المؤسسة ويتم على مستوى المركبات تكون المرحلة الثالثة من اسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج او في حالات عديدة يتم في هذه المرحلة بالتوازي مع المرحلة الثانية التي تكون على مستوى المنتج

رابعاً: أهمية التكلفة المستهدفة BBA

يعد مدخل التكلفة المستهدفة من الأدوات الإستراتيجية والحديثة في المحاسبة الإدارية لاسيما في مجال خفض التكلفة، ويمكن عرض أهمية التكلفة كما يلي:¹

- إيجاد فهم حقيقي لتكاليف المتحققة خلال دورة حياة المنتج بدءاً من مرحلة تطوير وتصميم المنتج والتي تشكل 80-90% من تكاليف المنتج خلال هذه المرحلة، وانتهاء بتكاليف التصنيع والتسويق وتقديم المنتج المستهلك.

- العمل على تقديم منتج يلبي رغبات ومتطلبات الزبائن؛
- التغلب على المنافسين عن طريق تخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة المطلوبة؛
- يحقق التخفيض المستمر للتكاليف لاعتماده على أساليب التحسين المستمر كمدخل هندسة القيمة؛
- يحقق التفاعل الإيجابي بين البيئة الداخلية للمؤسسة والبيئة الخارجية لها من زبائن وموردين.

¹ - العيفة رحيمة، "مساهمة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في اتخاذ القرار المالي"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2021، ص-ص 25-26.

خامسا: معوقات التكلفة المستهدفة BBA

- على الرغم من الأهمية من استعمال التكلفة المستهدفة في المؤسسات إلا أن هناك بعض معوقات التي بعد تفاديها يمكن تطبيق التكلفة المستهدفة وهي كالاتي:¹
- لا تتلاءم مع المنتجات التي تكون دورة حياة المنتج طويلة الأمد والذي ينطلي سرعة وصول المنتج في السوق؛
 - قد تؤدي إلى حدوث مشاكل مع الأطراف المعنية بتخفيض التكاليف مثل الوحدة العاملة بالوحدة اقتصادية؛
 - حدوث مستمر بتخفيض كلفة المنتج بهدف الوصول إلى الكلفة المسموح بها يؤدي إلى ارهاق العاملين في الوحدة الاقتصادية؛
 - التأخر بنقل المنتجات إلى السوق في الموعد المحدد يؤدي إلى فقدان الكثير من الفرص التي تعوق أي تخفيضات التي يتوقع تحقيقها.

المطلب الرابع: بطاقة الأداء المتوازن BSC

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى أداة من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة المتمثلة في بطاقة الأداء المتوازن

أولاً: تعريف بطاقة الأداء المتوازن BSC

وقد عرفت بطاقة الأداء المتوازن على أنها: "أداة تتم بواسطتها ترجمة رسالة المؤسسة واستراتيجياتها إلى أهداف ومقاييس تقوم على أربعة ركائز أو أربعة أبعاد أساسية: وهي (الأداء المالي، ورضا العملاء، وكفاءة الأداء التشغيلي والفرص التي توفرها الشركة للعاملين فيها بتعلم والنمو)".

-تعرف أيضا: "إطار عملي يستخدم كمدخل لتحسين الأداء الحالي والمستقبلي وذلك من خلال دراسة عدد من المقاييس".

كما يمكن القول بأن بطاقة الأداء المتوازن توفر مجموعة من المقاييس لتعطي للإدارة العليا للمؤسسة نظرة سريعة ومتكاملة عن أداء المؤسسة وتتضمن المقاييس المالية والغير المالية وفي هذه الحالة توفر بطاقة الأداء المتوازن التقييم المتوازن بين المقاييس المالية والغير المالية.²

ثانياً: أهمية بطاقة الأداء المتوازن BSC

لبطاقة الاداء المتوازن أهمية في المؤسسات من خلال النقاط التالية:³

- توجه بطاقة الاداء المتوازن المؤسسات إلى التركيز على تحقيق الرسالة بعد أن كان الاهتمام منصبا على البعد المالي فقط؛

¹- محمد راضي عبد الكاظم، "ترشيد القرارات الشهير باستعمال تقنية التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف في المديرية العامة للماء"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 46، الجزء الأول، جامعة الأنبار، بغداد، العراق، 2019، ص33.

²- كامل أحمد أبو ماضي، بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم الأداء للمؤسسات الحكومية، مكتبة تيسان للطباعة والتوزيع غزة، فلسطين، 2018، ص164.

³- المرجع نفسه، ص16.

- الربط بين الخطة السنوية قصيرة الأجل وبين الاستراتيجيات طويلة الأجل؛
- تحقيق فهم إداري أعمق لأوجه الترابط بين تنفيذ القرارات والأهداف الاستراتيجية المحددة؛
- تعتبر بطاقة الأداء المتوازن أداة من أدوات الإدارة الإستراتيجية تنتهي بتحقيق الأهداف والغايات المطلوبة؛
- توفر بطاقة الأداء المتوازن طريقة منظمة تربط رؤية المؤسسة المستقبلية بمواردها المالية والبشرية لتحقيق استثمار أمثل لتلك الموارد؛
- توفر بطاقة الأداء المتوازن نظاما شامل لترجمة الأهداف الإستراتيجية إلى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تنعكس في صورة مقاييس أداء إستراتيجية.

ثالثا: عوائق تطبيق بطاقة الأداء المتوازن BSC

- تواجه هذا الأسلوب من أساليب تقييم الأداء العديد من العوائق وهي على النحو التالي:¹
- الوظائف الرئيسية لبطاقة الأداء المتوازن وعدم الإحاطة بمميزاته؛
 - الحاجة لرؤية مشتركة إستراتيجية متفق عليها عند إعداد نموذج بطاقة الأداء المتوازن؛
 - يمكن أن تفوق تكاليف بطاقة الأداء المتوازن في قياس أداء المنفعة المطلوب الحصول عليها؛
 - صعوبة تحديد الوحدة المرغوب للأهداف الأساسية التي تكون ذات أبعاد متعددة لذا يلزم الإدارة أن تحدد الأهداف الثانوية التي تمثل موجهات للأداء وفق لأهداف الأساسية؛
 - قلة الموظفين المؤهلين للتعامل مع نظام بطاقة الأداء المتوازن مما يفوق لمقاومة تطبيق هذا النظام؛
 - صعوبة وضع المقاييس وتحديدتها في بطاقة الأداء المتوازن.

رابعا: مقومات نجاح بطاقة الأداء المتوازن BSC

- تتطلب عملية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن العديد من المقومات وفيما يلي هذه المقومات:²
- دعم الإدارة العليا: حتى تكون عملية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لابد من وجود دعم للإدارة العليا له فعندما يدرك العاملون في المؤسسة بأن الإدارة تدعم جهود تطبيق بطاقة الأداء المتوازن فإن ذلك يساعد في العاملين بتطبيق النظام ويخفف من معارضتهم له؛
 - الحوافز المادية: يجب التركيز على منح الحوافز المادية والمعنوية لكل من يساهم في تصميم بطاقة الأداء المتوازن أو تطبيقها وهذا يعتبر دافعا قويا للمسؤولين عن بطاقة الأداء المتوازن؛
 - يجب إدراك أنها لا توجد حلول معيارية تتناسب مع جميع المؤسسات وذلك لاختلاف عوامل البيئة الداخلية والخارجية لكل مؤسسة؛
 - دراسة الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية ولا يعني ذلك بالضرورة التخلي عن الاستراتيجيات الموجودة؛
 - تحديد الأهداف بشكل واضح وتعريف المقاييس بشكل دقيق.

¹ - المرجع نفسه، ص166.

² - وائل محمد صبحي إدريس، "سلسلة إدارة الأداء الإستراتيجي"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص 137.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق فإن المحاسبة الإدارية لقد تطورت واتسعت أهدافها بتطور النشاط الاقتصادي وارتقت لتصبح إحدى فروع هذا ما جعلها على علاقة وثيقة ومتكاملة بين الأنظمة المحاسبية الأخرى كالمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، وإنما تهدف إلى توفير البيانات والمعلومات والمستويات المختلفة في الإدارة الداخلية للمؤسسة لكي تساعد في تأدية وظائفها الإدارية كالتخطيط، التنظيم، التوجيه وتبين من خلال هذا الفصل أن أدواتها التقليدية عاجزة على توفير المعلومات الملائمة للمؤسسة وهذا لكون البيئة أصبحت أكثر تعقيدا واشتدت فيها المنافسة وتسارعت فيها التغيرات، لهذا ظهرت أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة التي تعتبر من أهم التطورات التي تمتاز بها المؤسسات لمواجهة التحديات والاحتياجات المتزايدة، وبالتالي تستخدم المؤسسة هذه الأساليب لأنها تسعى إلى تحقيق مستوى متميز وراقي عن باقي المؤسسات الأخرى.

الفصل الثاني:

ماهية تقييم الأداء

المالي

تمهيد:

في ظل الرهانات المطروحة أمام المؤسسة الاقتصادية من انفتاح الأسواق وزيادة حدة المنافسة وباعتبارها الركيزة الأساسية في تفعيل الاقتصاد ككل، وظهرت الحاجة الملحة الى عملية تقييم أدائها المالي من اجل التأكد من كفاءة كل العوامل التي تهدف الى دعم قدرتها في تحقيق الأرباح لذا تعد عملية تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية أحد أهم المواضيع باعتبارها تعكس الصورة الحقيقية لها. ومن هنا نضع التساؤل التالي: ماهية عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة؟ ولإجابة على هذا التساؤل سيتم عرض هذا الفصل الى ثلاث مباحث:

❖ المبحث الأول: الأداء المالي

❖ المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي للمؤسسة

❖ المبحث الثالث: دور أدوات المحاسبة الادارية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة

المبحث الأول: ماهية الأداء المالي

يعتبر الأداء البنّية الأساسية في المؤسسات فهو العنصر الذي تترقى به المؤسسة، فهو من المفاهيم التي عرفت اهتماماً في البحوث والدراسات باعتبارها تتعلق بالموارد البشرية والمؤسسة، وهذا راجع إلى الأداء هو المؤشر الأساسي للتحكم على فعالية المستخدمين في المؤسسة.

المطلب الأول: أساسيات حول الأداء المالي

سننطلق في هذا المطلب إلى الأداء المالي الذي يعتبر المرتكز الأساسي لوجود المؤسسات.

أولاً: مفهوم الأداء

يعتبر مفهوم الأداء من المفاهيم الجوهرية والهامة بالنسبة لمؤسسة الأعمال بشكل عام ويمثل القاسم المشترك لاهتمام علماء الإدارة، ويكاد أن يكون الظاهرة الشمولية لجميع فروع وحقول المعرفة الإدارية بما فيها الإدارة الاستراتيجية، كما أنه يعد عنصراً محورياً لجميع فروع وحقول المعرفة الإدارية.¹

ثانياً: تعريف الأداء المالي

- هو "مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها ومصادرهما في الاستخدامات ذات الأجل الطويل وذات الأجل القصير من أجل تشكيل الثروة".

- ويعرف أيضاً "لتعبير عن نشاطات إدارة الأعمال لاستخدام مقاييس مالية معينة، وأنه الأداة الرئيسية الناجمة لجميع أنشطة المؤسسة المختلفة".

يعرف أيضاً الأداء المالي بتسليط الضوء على العوامل التالية:²

- العوامل المؤثرة في المردودية المالية؛

- أثر السياسات المالية المتبناة من طرف المسيرين على مردودية الأموال الخاصة؛

- مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في إنجاح السياسة المالية وتحقيق فوائض وأرباح.

¹ - حمزة محمود الزبيدي، "التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء المالي التنبؤ بالفشل"، مؤسسة الأرق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 89.

² - بوديسة مريم، "الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية على ضوء النماذج الكمية العالمية لتنبؤ بالفشل المالي"، مجلة لعلوم الاقتصادية ولتسيير وعلوم تجارية، المجلد 12، العدد 2، جامعة بومرداس، الجزائر، 2019، ص 36.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الأداء المالي:

يتأثر الأداء المالي للمؤسسة بمجموعة من العوامل نذكرها كما يلي:¹

أ- **الهيكل التنظيمي:** يؤثر الهيكل التنظيمي على أداء المؤسسات من خلال المساهمة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأعمال والنشاطات التي تسعى القيام بها من تخصيص الموارد لها، بالإضافة إلى تسهيل تحديد الأموال للأفراد في المؤسسات والمساهمة في اتخاذ القرارات بأكثر فاعلية.

ب- **المناخ التنظيمي:** يقوم المناخ التنظيمي على ضمان ملائمة الأداء بصورة وكفاءة من الباحثين الإدارية والمالية وإعطاء معلومات لمتخذي القرارات لرسم صورة للأداء، والتعرف على مدى تطبيق الإداريين لمعايير الأداء في تصرفهم في أموال المؤسسات.

ج- **التكنولوجيا:** على المؤسسات تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها والمستخدمه مع أهدافها، وذلك لأن التكنولوجيا من أبرز التحديات التي تواجه المؤسسات والتي لا بد لهذه المؤسسات من التكثف مع التكنولوجيا.

د- **حجم المؤسسة:** يعتبر الحجم من العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسات سلبيًا، ويشكل الحجم عائقًا لأداء المؤسسات حيث أن زيادة الحجم فإن عملية إدارة المؤسسة تصبح أكثر تطبيقًا، ومنه يصبح أدائها أكثر فعالية، حيث أنه كلما زاد حجم المؤسسة ازداد عدد المحليين بالمؤسسة وأن السعر المطلوب للوحدة الواحدة في التقارير المالية يقل بزيادة حجم المؤسسات وقد أجريت عدة دراسات حول علاقة الحجم بأداء المؤسسات حيث أن العلاقة بين الحجم والأداء علاقة طردية.

المطلب الثالث: مقاييس الأداء المالي.

سنتطرق في هذا المطلب إلى أهم المقاييس الأكثر استخدامًا في المؤسسات، ان استخدام المقاييس والمؤشرات المالية لأغراض قياس وتقييم أداء مؤسسات الأعمال قد أصبح من الأمور الواسعة الانتشار الى درجة يمكن معها القول بأنه قد لا يتصور أن يتم تحليل أي بيانات عن أداء المؤسسات ومراكزها المالية بدون استخدام النسب، والمؤشرات المالية، ويمكن ان نلخص مقاييس الأداء المالي في الجدول التالي:

¹ - علي حبيش، نسرين قطاع، "أثر نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 16، العدد 22، جامعة البويرة، الجزائر، 2020، ص49.

جدول رقم 02: مقاييس الأداء المالي الأكثر شيوعًا واستخدامًا

- إجمالي الموجودات	- القيمة المضافة لكل عامل
- إجمالي الموجودات لكل عامل	- معدل النمو المركب
- نسبة الربح من إجمالي الموجودات	- القيمة السوقية
- العائد على صافي الموجودات	- سعر الحصة
- المساهمة الحدية	- ولاء المتعاملين
- الدخل الصافي	- التدفق النقدي
- نسبة الربح من المبيعات	- إجمالي التكاليف
- الربح لكل عامل	- معدل الائتمان
- العائد	- المطلوبات
- العائد لكل عامل	- معدل دوران الذمم المدنية
- العائد على حق الملكية	- معدل دوران المخزون
- العائد على رأس المال العامل	- القيمة الاقتصادية المضافة
- العائد على الاستثمار	- القيمة السوقية المضافة

المصدر: طاهر محسن منصور الغالبي، "أساسيات الأداء وبطاقة الأداء لمتوازن"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2009، ص 183.

من الجدول السابق فإنه في إطار المنظور المالي لبطاقة الأداء المتوازن يشير إلى تحديد ما هو مهم من المؤشرات والمقاييس المالية المهمة، بمعنى من الضروري التركيز على الأساسي والمهم بدلا من استعراض المؤشرات المالية لتساهم في اعطاء تصور دقيق وصحيح وواضح لقدرة مؤسسة الأعمال في تنفيذ استراتيجياتها المصاغة بصورة علمية والمنفذة وفق أفضل الطرق والأساليب.

المبحث الثاني: ماهية تقييم الأداء المالي

يحتل موضوع تقييم الأداء أهمية كبرى للمؤسسات خاصة في الفترة الحالية نظرا لما يشهده العالم من متغيرات متسارعة وإفلاس العديد من المؤسسات الكبرى، وسنتطرق في هذا المبحث إلي مفهوم تقييم الأداء نذكر:

المطلب الأول: تعريف وأهداف تقييم الأداء المالي

أولا: تعريف تقييم الأداء المالي

يعتبر تقييم الأداء جوهر عملية الرقابة، ومن التعاريف المتاحة عن تقييم الأداء نذكر:¹

- "تقييم الأداء هو عملية تحليل وتقييم أنماط ومستويات أداء العاملين وتعاملهم وتحديد درجة كفاءتهم الحالية والمتوقعة كأساس لتقويم وترشيد هذه الأنماط والمستويات".
- "تقييم الأداء هو مجموعة الإجراءات التي تساعد في تجميع ومراجعة ومشاركة وإعطاء واستخدام المعلومات المتجمعة من حول العاملين بهدف تحسين أدائهم في العمل".
- "تقييم الأداء هو عملية مراجعة لتقويم منظومة تشمل كل أوجه السلوك الوظيفي أخذ في الاعتبار فاعلية العاملين ومدى مقابلاتهم لمتطلبات الوظيفة ومسؤولياتها".
- "تقييم الأداء هو الطريقة أو العملية التي يستخدمها أرباب الأعمال لمعرفة أي من الأفراد أنجز العمل وفقا لما ينبغي له أن يؤدي".
- "تقييم الأداء هي العملية التي تهدف إلى مراجعة واستعراض في الأداء على أسس واضحة وبرنامج منظم كوسيلة دافعة لتطوير العمل وتحفيز العاملين للوصول إلى أقصى إمكاناتهم".
- "تقييم الأداء هو قياس أداء أنشطة الموظف بالاستناد إلى النتائج التي حققتها في نهاية الفترة المحاسبية التي عادة ما تكون سنة تقويمية واحدة".
- "ان عملية تقييم الأداء تمكن المؤسسة من تطبيق الرقابة على كل مستوياتها، وإبراز مركزها المالي وكذا بيان الانحرافات".

ثانيا: أهداف تقييم الأداء

تسعى المؤسسة الاقتصادية من خلال تقييم أدائها المالي الى تحقيق جملة من الأهداف:²

- توفير مقاييس لمدى نجاح المؤسسة من خلال لمواصلة نتائجها بغية تحقيق أهدافها؛
- ان نجاح مقاييس مركب يجمع بين الكفاءة والفعالية وبالتالي تستطيع المؤسسة مواصلة البقاء والاستمرار في العمل؛

¹ - مدحت محمد أبو النصر، "الأداء الإداري المتميز"، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2012، ص-ص 124-126.

² - شريف غياض، مهري عبد المالك، "تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام مؤشر قياس المردودية"، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد 02، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، ص140.

- يوفر نظام تقييم الأداء المالي معلومات لمختلف المستويات الادارية في المؤسسة؛
- يظهر تقييم الأداء المالي التطور الذي حققته المؤسسة في مسيرتها نحو الأفضل أو نحو الأسوأ؛
- يساعد على إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام والادارات والمؤسسات المختلفة وهذا يدفع المؤسسة لتحسين مستوى أدائها؛
- تقييم الأداء يؤدي الى تحقيق الأهداف المحددة.

المطلب الثاني: أهمية تقييم الأداء المالي

- يحتل تقييم الأداء أهمية خاصة في كل المجتمعات والنظم الاقتصادية نظرا لندرة الموارد وعدم كفايتها لمقابلة الاحتياجات الكبيرة المتنافس عليها لغرض الحصول على أقصى العوائد وتمثل أهميته في:¹
- يساعد توجيه الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة إلى الإشراف؛
 - يساعد على إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام والادارات والمؤسسات المختلفة مما يؤدي إلى تحسين أدائها، ومساعدة المسؤولين عن اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطاتهم نحو المجالات التي تخضع للقياس والحكم؛
 - يوفر قياسا لمدى نجاح المؤسسة فالنجاح مقياس مركب يجمع بين الفعالية والكفاءة في تعزيز أداء المؤسسة لمواصلة البقاء والاستمرار؛
 - على المستوى المالي، فإن تقييم الأداء ينصب على التأكد من توفر السيولة ومستوى الربحية في ظل من قرارات الاستثمار والتمويل وما يصاحبها من مخاطر، بالإضافة إلى توزيعات الأرباح في إطار السعي لتعظيم القيمة الحالية للمؤسسة؛
 - تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بأقل التكاليف.

المطلب الثالث: خطوات تقييم الأداء المالي

يمكن تلخيص عملية تقييم الأداء المالي بالخطوات التالية:²

- الحصول على مجموعة القوائم المالية السنوية وقائمة الدخل، حيث أن من خطوات الأداء المالي إعداد الموازنات والقوائم المالية والتقارير السنوية المتعلقة بأداء الشركات خلال فترة زمنية محددة؛
- احتساب مقاييس مختلفة لتقييم الأداء مثل نسب الربحية والسيولة والنشاط والرفع المالي والتوزيعات وتتم بإعداد واختيار الأدوات المالية التي تستخدم في عملية تقييم الأداء المالي؛

¹ - حجاج نفسية، "أثر الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال على الأداء المالي"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2017، ص 18.

² - محمد محمود الخطيب، "الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم شركات المساهمة"، الطبعة الاولى؛ دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،

- دراسة وتقييم النسب، وبعد استرجاع النتائج يتم معرفة الانحرافات والفروقات ومواطن الضعف بالأداء المالي الفعلي من خلال مقارنته بالأداء الشركات التي تعمل في نفس القطاع؛
-وضع التوصيات الملائمة معتمدين على عملية تقييم الأداء المالي من خلال النسب، بعد معرفة أسباب هذه الفروق وأثرها على الشركات للتعامل معها ومعالجتها.

المطلب الرابع: المعايير والأدوات المستخدمة في تقييم الأداء المالي

أولاً: معايير تقييم الأداء المالي

يرتكز المحلل المالي عند تقييمه للأداء المالي للمؤسسة إلى مجموعة من المعايير والتي يجوزها الباحثان عبر ما يلي:¹

- أ- المعايير التاريخية: تعتمد المعايير على الحكم على أداء المؤسسة الحالي انطلاقاً على دراسة أدائها في الماضي ويكون ذلك عبر مقارنة قيمة المقياس الحالي مع قيمته في الماضي عند نفس المؤسسة الاقتصادية.
- ب- المعايير المستهدفة: هي المعايير التي تكون بمثابة أهداف تسطرها المؤسسة وتتخذها كمعيار لتقييم أدائها عبر مقارنة النتائج المحققة بتلك الموضوعة كأهداف.
- ج- المعايير الصناعية: هي المعايير الموضوعية من قبل هيئات مختصة أو دولية بالنسبة للصناعات المنتمة الى نفس قطاع النشاط وعلى أساسها يتم تقييم أداء المؤسسة بالمقارنة مع معايير القطاع الذي تنتمي إليه.
- د- المعايير المطلقة: المعيار المطلق يستند على وجود خاصية متأصلة تأخذ شكل قيمة معينة مشاركة بين جميع المؤسسات إذ يقوم المحلل المالي بتقييم الأداء المالي للمؤسسة من خلال مقارنة المقياس المحسوب مع المعيار النمطي.

¹- علي حبيش، نسرین قطاع، المرجع السابق ، ص500.

ثانياً: الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الأداء المالي.

هناك العديد من الأدوات التي تستخدم في عملية تقييم الأداء المالي، و تعني القيام بالقياس لتأكد من أن الأداء الفعلي للعمل يوافق معايير الأداء المحددة، وهو مطلب ضروري لكي تحقق المؤسسة أهدافها بناء على المعايير الموضوعية، فهو عملية دورية تهدف إلى قياس نقاط القوة والضعف في الجهود المبذولة، من أجل تحقيق هدف خطت له المؤسسة مسبقاً، ومن أهم هذه المؤشرات والمقاييس التي يركز عليها تقييم الأداء المالي ما يلي:¹

أ- **مقاييس الكفاءة:** ويقصد بها القدرة على تحقيق المطلوب إنجازه، فهي عنصر من عناصر النمو والتقدم للأفراد والمؤسسات، وهي تتطلب وجود رغبة لدى الأفراد في أعمالهم وقدرتهم عليه كي تستطيعوا إتقان عملهم

ب- **مقاييس الفاعلية:** ويقصد بها القدرة والنجاح في تحقيق الأهداف المنشودة، فإذا نجح المديرين في تحقيق أهداف المؤسسة فإنهم يوصفون بأنهم فعالون، وهكذا فإن الفاعلية تتعلق بالحصول على النتائج المستوحاة.

ج- **مقاييس الاقتصاد:** وهو يشير إلى العلاقة المادية والكمية بين عناصر رأس المال والعمل وبين المنتج النهائي، وبالتالي يمكن تحقيق أقصى كفاءة من خلال الحصول على أحسن إنتاج من نفس كمية المدخلات من الموارد.

د- **مقاييس المسؤولية الاجتماعية:** وهي مقاييس تتعلق بدمج المؤسسة بين الاهتمامات المجتمعية والبيئية في تعاملها مع أصحاب المصلحة والملوك والمساهمين والعملاء في الأسواق المستهدفة بشكل طوعي.

هـ- **المؤشرات المالية:** وهي تلك المؤشرات التي تعتمد في احتسابها على المعلومات المالية المحاسبية بالمؤسسة، مثل العائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية والقيمة الاقتصادية المضافة وغيرها.

ومن أهم ما تتميز به هذه المقاييس هو: سهولة احتسابها، وتصور الأحداث بوحدة قياس قابلة للمقارنة، ولكن يؤخذ على مؤشرات الأداء المالية أنها تضعف الأداء لأنها تاريخية بطبيعتها، فهي تركز على التقرير عن الأنشطة التي حدثت في الفترة السابقة، كما أنها لا تساعد المديرين على إدراك العوامل التي توجه النجاح في مؤسساتهم ولا تحفز المهارات والكفاءات التي تحاول المؤسسات أن تبذل فيها، فضلاً عن اختلاف طرق احتساب بعض هذه المقاييس مما يؤثر سلباً على دلالتها.

¹ - مشعل جهم المطيري، "تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2011، ص-ص 17-18.

المبحث الثالث: دور أدوات المحاسبة الإدارية في تقييم الأداء المالي

هناك أدوات تقليدية وأخرى حديثة تساعد المؤسسة في عملية تقييم الأداء المالي، وفي هذا المبحث سنتطرق الى العلاقة بين كل أداة مع تقييم الأداء المالي.

المطلب الأول: علاقة أداة محاسبة المسؤولية وأداة التحليل المالي بتقييم الأداء المالي

من بين الأدوات التي تساعد المؤسسة في تقييم أدائها المالي نجد التحليل المالي ومحاسبة المسؤولية، وفي هذا المطلب سنتطرق الى العلاقة بينهم وبين تقييم الأداء المالي

أولاً: علاقة أداة محاسبة المسؤولية بتقييم الأداء المالي

تعد عملية تقييم الأداء المالي من العمليات المهمة في المؤسسة الاقتصادية لما توفره من مؤشرات ضرورية للعاملين في المؤسسة، وكذلك بيان إمكانياتهم الجسدية والفكرية، ومن بين الأساليب المتاحة التي تعتمد عليها المؤسسة في تقييم أدائها نجد المحاسبة الإدارية كأسلوب هام يساهم في تحسين مردودية المؤسسة وزيادة الكفاءة الإنتاجية وذلك باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية والتي تعتبر محاسبة المسؤولية من أهمها.

فمحاسبة المسؤولية تعمل على تقديم تقارير الأداء للمستويات العليا في الإدارة حيث هذه التقارير توضح مدى قيام العمال بمختلف مهامهم في المؤسسة والنتائج متوصل إليها ومن ثم يتم اتخاذ الإجراءات المناسبة وفي الوقت المناسب، والعمل على تحسين الأداء وتحقيق الأهداف المسطرة وتفاذي الانحرافات السلبية مستقبلاً.¹

ثانياً: علاقة أداة التحليل المالي بتقييم الأداء المالي.

يساعد التحليل المالي على دراسة وضع المنشأة من الناحية التشغيلية التمويلية، وكذلك تقييم أدائها وتقديم المعلومات اللازمة للأطراف المستفيدة من أجل اتخاذ القرارات الإدارية السليمة.

يسعى التحليل المالي لاستنباط العديد من المؤشرات التي تشكل أنظمة دعم ومساندة لدراسة وضعية المنشأة من الجانب التشغيلي والتمويلي، وكذلك يساعد في تقديم نماذج لعمليات تقييم الأداء.

وبناء على ما تقدم، فإن التحليل المالي يهدف إلى تحويل البيانات التي ترد بالقوائم المالية والبيانات المحاسبية إلى معلومات تفيد في اتخاذ القرارات وكذلك بيان المركز المالي لها من أجل التقييم الأمثل

ومن أهم الأدوات المستخدمة في التحليل المالي هي النسب المالية، نسب المردودية وغيرها، التي تعتمد عليها المؤسسة من أجل تقييم أدائها المالي، ما يتطلب إلى دراسة البيانات المالية للمؤسسة من خلال

التحليل المالي لها بهدف تشخيص الوضعية المالية لها خلال فترات معينة.²

¹ - تقررات يزيد، بن عيشي بشير، "محاسبة المسؤولية كأسلوب لغرض تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد، 19، جامعة ام البواقي، الجزائر، 2016، ص 363.

² - أوراغ وناسة، "أثر التحليل المالي على أداء المؤسسة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016، ص 48.

المطلب الثاني: علاقة أداة بحوث العمليات وأداة الموازنة التقديرية بتقييم الأداء المالي

تساعد بحوث العمليات والموازنة التقديرية المؤسسة في تقييم أدائها المالي من خلال النماذج واسس وفي هذا المطلب سنتطرق الى دراسة العلاقة بين كل أداة وتقييم الأداء المالي

أولاً: علاقة أداة بحوث العمليات بتقييم الأداء المالي

تساعد مختلف نماذج وأساليب بحوث العمليات مختلف المؤسسات سواء كانت صناعية أو خدمية في معالجة الكثير من المواقف والمشاكل، من خلال نمدجتها للوصول إلى تحقيق الأمثلية، هناك نماذج صفوف الانتظار التي تعتبر من أهم نماذج بحوث العمليات الاحتمالية والتي تساعد المؤسسات في مواجهة ظاهرة تعاني منها وهي الصفوف الطوية للانتظار، ومن اجل معالجة هذه الظاهرة وتقديم الخدمة بجودة أعلى يحاول المسير تقليل زمن الانتظار، أما الأسلوب الثاني فهو البرمجة متعددة الأهداف وهو أسلوب تم تطويره بناء على أسلوب البرمجة الخطية البسيطة لتجاوز وتغطية كل أوجه القصور فيها، أما الأسلوب الأخير فهو نماذج تسير المخزون وهنا لأن المخزن له دور كبير في المؤسسة، وعلى المسير تطبيق مختلف النماذج من أجل تخفيض التكاليف.

فهذه النماذج والأساليب تستخدمها المؤسسة من أجل الوصول إلى مستوى الأداء المطلوب، ولهذا تعتبر نماذج بحوث العمليات من أهم النماذج والأساليب التي تلجأ إليها المؤسسة من أجل تقييم أفضل لأدائها.¹

ثانياً: علاقة أداة الموازنة التقديرية بتقييم الأداء المالي

الأداء المالي هو المستوى الذي تسعى المؤسسة الى الوصول اليه من خلال استغلال كافة مواردها وامكانياتها واستخدامها بشكل فعال وكفى، فعملية تقييم الأداء المالي تعتبر عنصر أساسي وخطوة هامة تمكن من معرفة الوضعية المالية للمؤسسة، والموازنات التقديرية لها أهمية بالغة في تقييم الأداء المالي من خلال مقارنة الإنجازات بما تم التخطيط لتنفيذه، وإعطاء فرصة اتخاذ الإجراءات الضرورية في الوقت المناسب والقيام بالتصحيحات اللازمة.²

ولتحقيق تقييم الأداء عن طريق الموازنات التقديرية لابد أن يتم اعداد مجموعة من التقارير تبين أوجه الكفاية والقصور في تحقيق الأهداف.³

¹ - دريدي أحلام، "دور استخدام أساليب بحوث العمليات في تحسين أداء المؤسسات الجزائرية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، علوم التسيير تخصص الأساليب الكمية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018، ص-ص36-38.

² - ليندة مريشة "دور الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محند أولحاج، البويرة، 2018، ص42.

³ -فتيحة سموم، "قياس كفاية الأداء عن طريق الموازنات التقديرية"، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 4، العدد 3، جامعة الجزائر، ص172

المطلب الثالث: علاقة أداة إدارة الجودة الشاملة وأداة محاسبة التكاليف بتقييم الأداء المالي

سننتظر من خلال هذا المطلب الى دراسة العلاقة بين أداة الجودة الشاملة واداة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بتقييم الأداء المالي:

أولاً: علاقة أداة إدارة الجودة الشاملة بتقييم الأداء المالي

إنّ تقييم الأداء اليوم أصبح أمر جد مهم يعطي له قدر كبير من الاهتمام والعناية، إلا أن أداء المؤسسة خاصة في الوقت الراهن تحدد وفق أولويات، ولعل من بين هذه الأولويات "الجودة" والتي أصبحت اليوم هي الوظيفة الأولى لأي مؤسسة وأسلوب حياة لأي مؤسسة ، اذ كانت ترغب في الحصول على ميزات تنافسية في ظل التغيرات العالمية، وظهر الأسواق العالمية وانتشارها وتزايد طلبات المستهلكين للجودة والامتياز، ولهذا وجب الاعتماد في قياس مختلف مستويات الأداء على مبدأ الجودة الشاملة، وأن يتم قياس الأداء بجودة متناهية سواء على مستوى الوظائف أو على مستوى الأفراد أثناء تقييمهم، ولهذا فإن أداء المؤسسة التي تتمتع بالجودة تفوق مثيلاتها ولهذا تحاول المؤسسات تميز منتجاتها من خلال مجموعة من مقاييس الأداء والتي تؤدي إلى تحسين الجودة وأيضاً إلى تخفيض المعيب وهذا يؤدي بدوره إلى تحقيق مزايا تنافسية.¹

ثانياً: علاقة محاسبة التكاليف بتقييم الأداء المالي

إن محاسبة التكاليف تؤثر في تقييم الأداء المالي من خلال مختلف المؤشرات والطرق، وهذه الطرق المختارة تؤثر بشكل ملموس في جميع مؤشرات الأداء المالي، ومن بين هذه المؤشرات السيولة والمرد ودية. أ. السيولة: الغرض منها هو الوقوف على مقدار الأصول المتداولة على مسايرة استحقاقية الديون القصيرة الأجل ضمن الخصوم، وهي تعتبر مؤشر مهم في تقييم أداءها. ب.المرد ودية: فالمرد ودية معيار مهم لتقييم أداء المؤسسة، وتعبر عن قدرة وسائل المؤسسة على تحقيق نتائج جيدة، فالمرد ودية هي العلاقة بين النتائج التي تحقها المؤسسة والوسائل المستخدمة، فقياسها يسمح للمسيرين بمعرفة كفاءة ورشد المؤسسة في استخدام مواردها.²

¹ - حنان بوردسة، "علاقة إدارة الجودة الشاملة بتقييم أداء العاملين"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر تخصص تجارة دولية، 2012، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، ص-ص 55-56.

² - مولاي الزين فاطمة، نقلوا كلثوم، "محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أحمد درارية، الجزائر، 2017، ص-ص 39-41.

المطلب الرابع: علاقة أداة بطاقة الأداء المتوازن وأداة التكلفة المستهدفة بتقييم الأداء المالي

سننتقل في هذا المطلب الى دراسة العلاقة بين أداة بطاقة الأداء المتوازن وأداة التكلفة المستهدفة بتقييم الأداء المالي .

أولاً: علاقة بطاقة الأداء المتوازن بتقييم الأداء المالي

يتطلب على كل مؤسسة معرفة بيئة الأعمال المحيطة بها في مجال النشاط الذي تعمل فيه، لذلك يجب أن تشمل عملية تقييم الأداء على مقاييس داخلية وخارجية للأداء، لهذا وجب استخدام مقاييس مالية تعطي نتائج أفعال حدثت فعلاً، بالإضافة الى مقاييس غير مالية مثل رضا الزبون، الجودة وغيرها، ويمكن ذلك من خلال تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها الأربعة.¹

فمثلاً البعد المالي يعكس مقاييس الأداء المالي والأهداف القصيرة الأجل للمؤسسة فهو يعطي صورة واضحة على مدى نجاح استراتيجياتها، وكذلك بعد الزبائن يسمح للمؤسسة بعرض منتجات عديدة لوحدة تنفيذية مختلفة لنفس الزبون، لأن الزبون يعد مورد هام للمؤسسة. وبعد العمليات الداخلية من خلاله يتم عرض الأعمال المقدمة للزبائن والمساهمين ويرتكز هذا البعد على إجراءات تشغيلية تمكن المؤسسة من تحقيق رغبات العملاء بكفاءة وفعالية، وتحقيق نتائج مرضية للمساهمين، وكذلك من خلال بعد النمو والتعلم، تسعى المؤسسة لتنمية قدرتها لتحقيق قيمة للعملاء والمساهمين.²

ومنه فان بطاقة الأداء المتوازن تمكن المؤسسة من تقييم الأداء عن طريق ربط الأهداف المتعددة التي تسعى الى تحقيقها، ويتم في البطاقة ترجمة رؤية المؤسسة الى مقاييس يتم بتبويبها الى أبعاد يقوم كل منها بتقييم الأداء من منظور مختلف.³

¹ -مريم شكري، محمود نديم، "تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013، ص 71.

² -لواج عبد الرحيم، لطرش بلال، "تقييم الأداء وفق بطاقة الأداء المتوازن"، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، العدد 1، 2018، ص 77-78.

³ -عبد الرؤوف حجاج، أحلام بن رنوا "دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي للمؤسسات النفطية" المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 1، الجزائر، 2015، ص 140.

ثانيا: علاقة أداة التكلفة المستهدفة بتقييم الأداء المالي

تعتبر التكلفة المستهدفة من الأدوات المحاسبية الحديثة ومن خلالها تقوم المؤسسة بإيجاد قيم حقيقية للتكاليف خلال دورة المنتج من تكاليف التصنيع والتسويق وغيرها، فهنا المؤسسة تقوم بتقديم المنتج الى المستهلك الأخير.

فالتكلفة المستهدفة تساعد المؤسسة في تحديد السعر المستهدف الذي بدوره يحقق الحصة السوقية المستهدفة مما يؤدي بالمؤسسة الى اختراق السوق.¹ والمؤسسة عند انشاء ورقة عمل للتكلفة المستهدفة يمكن استخدامها للسيطرة على عناصر الإنتاج المختلفة إضافة الى تحليل البدائل المتاحة.

¹ -سليمة تي، صبرينة خفاش، "دور التكلفة المستهدفة في تقييم الأداء"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، الجزائر، 2018، ص-ص 89-91.

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل الى الأداء المالي الذي يعتبر محور أساسي وفعال لنمو واستمرارية المؤسسة، يمكن من نجاح المؤسسة في الاستخدام الأمثل للوسائل المالية المتاحة، وكذلك يجب تقييم الأداء المالي في المؤسسة من اجل إعطاء صورة واضحة وحقيقية لها، لكونه أداة رقابية فعالة تعتمد عليه المؤسسات في دراسة وتحليل المركز المالي للمؤسسة، وكذلك تبيان مراكز القوة والضعف، ما يسمح باستغلال نقاط القوة، ومعالجة نقاط الضعف، واتخاذ اجراءات تصحيحية مناسبة، والهدف الأساسي منه هو الحكم واعطاء تقييم للوضعية المالية للمؤسسة، مما يوضح أن عملية تقييم الأداء هي عملية رقابية حيث تتم عملية التقييم وفق لمعايير محددة.

**دراسة ميدانية في
مؤسسة توزيع الكهرباء
والغاز "هيلة"**

تمهيد:

تعتبر مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" من أهم المؤسسات الاقتصادية الوطنية وذلك لامتلاكها العديد من الامتيازات التي جعلتها تتمحور بشكل كبير في مجال التموين بطاقة الكهرباء والغاز والتي تعد المؤسسة الثانية بعد مؤسسة سوناطراك سنتطرق في هذا الفصل الى دراسة ميدانية في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" حول تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية لتقييم الأداء المالي ومن هنا نضع التساؤل التالي: كيف تساهم أدوات المحاسبة الإدارية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة؟ وللإجابة على هذا التساؤل التالي سيتم عرض هذا الفصل الى ثلاثة مباحث:

- المبحث الاول: التعريف بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة"
- المبحث الثاني: تطبيق اداة التحليل المالي في تقييم الاداء المالي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات 2018-2021.
- المبحث الثالث: تطبيق اداة الموازنة التقديرية في تقييم الاداء المالي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنتين 2018-2019

المبحث الاول: التعريف بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة"

تعد مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" من أهم المؤسسات الجزائرية التي تقوم بتوزيع الكهرباء والغاز عن طريق القنوات، كما تتمتع هذه المؤسسة بقدرتها على التدخل في نشاطات اخرى ذات منفعة عامة

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة"

سنتطرق في هذا المطلب إلى لمحة تاريخية عن مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة"

تم إنشاء مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" في العهد الاستعماري سنة 1947 وبعد الاستقلال حلت محلها المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز سنة 1969 بالمرسوم التنفيذي رقم 6959 المؤرخ في 1969/07/26 الصادرة بالجريدة الرسمية في 1969/08/01 وقد حدد بالمرسوم مهمة رئيسية تتمثل في الاندماج بطريقة منسجمة في سياسة الطاقة الداخلية للبلد بهذا فقد اصبحت مؤسسة التوزيع الكهرباء والغاز "ميلة" تحوز على إنتاج ونقل وتوزيع الكهرباء وتصدير وأسترداد الطاقة.

وفي سنة 1983 تمت إعادة هيكلة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" أين زودت خمس مؤسسات فرعية للإشغال المختصة وهي:

- **كهرباء:** للإتارة وإيصال الكهرباء.

- **كهرباء:** للتركيب والمنشأة الكهربائية.

- **قناة الغاز:** إنجاز شبكات نقل الغاز

كما شهدت الشركة الوطنية تغير في الطبيعة القانونية لتصبح مؤسسة ذات الطابع الصناعي والتجاري سنة 1991 بموجب المرسوم التنفيذي لمؤرخ 1991/12/14. اما في سنة 1995 وبصدور المرسوم التنفيذي المؤرخ في 1995/08/17 فقد أكد الشكل القانوني على انها مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري ولها شخصية معنوية وتتمتع بالاستقلالية المالية، أما في سنة 2002، أصبحت مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" ذات أسهم، وأصبحت عبارة عن مجمع في سنة 2004 لتضم ثلاث فروع مكلمة بنشاطات رئيسية تتمثل في:

- مؤسسة إنتاج الكهرباء: SFE

- مسير الشبكة نقل الكهرباء: GRTE

- مسير الشبكة نقل الغاز: GRTG

اما في سنة 2006 تم إعادة هيكلة وظيفة التوزيع أين أوكلت إلى فروع تتمركز على مستوى الجزائر (الوسط، الغرب، الشرق، الشمال) وهي:

- مؤسسة التوزيع "": وهي تغطي نواحي العاصمة SDA.

- مؤسسة التوزيع الكهرباء والغاز "ميلة": وهي تغطي مناطق الوسط مثل البويرة، المسيلة، الجلفة SDC.

- التوزيع: تغطي مناطق الغرب الجزائري

- مؤسسة التوزيع: وهي تغطي ولايات الشرق، قسنطينة، ميلة، سطيف، جيجل، سكيكدة SDE.

❖ أهداف مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة"

تسعى مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" الى تحقيق مجموعة من الأهداف والنتائج تسعى لبلوغها وهي كما يلي:

- التحكم مع الاستعمال الأمثل للوسائل والتقنيات وتهدف للترقية والتحسين الدائم، وتلبية الحاجات الوطنية؛
- توصيل التكامل الوطني بتقوية الدعم للقواعد الصناعية ولتنويع منتجاتها؛
- الحصول على حصة السوق العالمي؛
- نقل الغاز لتلبية السوق الوطني؛
- تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة او غير مباشرة بالصناعات الكهربائية والغازية؛
- تطوير وتقديم الخدمات الطاقوية وترقيتها وتنميتها؛
- إنتاج الكهرباء سواء في الجزائر اوفي الخارج ونقلها وتسويقها.

المطلب الثاني: التعريف بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة"

سنتطرق في هذا المطلب الى التعريف بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" التي تعد الثانية في مجال الطاقة بعد مؤسسة سوناطراك:

"هي المتعامل التاريخي في ميدان إمداد الطاقة الكهربائية والغازية في الجزائر وهي مؤسسة وطنية مهمتها انتاج الكهرباء والغاز ونقلها وتوزيعها وتعد سونلغاز المؤسسة الوحيدة والمتحركة لهذا المجال بعدت مراحل واليوم هي ذات قيمة عالية وقانونها الاساسي الجديد يسمح لها بمكانية الدخول في قطاعات جديدة لها اهمية لمؤسسة ولاسيما تسويق الكهرباء والغاز خارج الوطن".

ومن التعريف السابق قمنا بإعداد تعريف شامل لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" الذي يتواجد مقرها بشارع 46 نهج جيش التحرير الوطني "ميلة" ثم إنشائها في 2006 براس مال اجتماعي قدره 64 مليار دينار وتتربع على مساحة قدرها 1300 متر مربع وتمتلك هذه المؤسسة معدات مثل اجهزة الاعلام اللي شاحنات سيارات التي تساعدها في مجال نشاطها وتنتفع بها خمس وكالات تجارية (فرجيوة، شلغوم العيد، ميلة، تاجنات، التلاغمة).

جدول رقم 03: بطاقة تعريف بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز ميلة

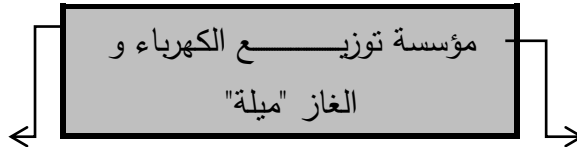
المؤسسة	مديرية التوزيع الكهرباء والغاز
تاريخ الانشاء	2006-01-01
راس المال الاجتماعي	64 مليار دينار
مساحتها	1300 متر مربع
مجال النشاط	توزيع الكهرباء والغاز

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة"

سنتطرق في هذا المطلب إلى الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" الذي يعتبر من بين العوامل الذي يساعد المؤسسة في مجال نشاطها والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة"



قسم تقنيات الكهرباء	قسم الموارد البشرية
قسم تقنيات الغاز	شبكة الامانة العامة
قسم الدراسات واشغال الكهرباء والغاز	المكلف بالشؤون القانونية
قسم العلاقات التجارية	المكلف بالاتصال
قسم المحاسبة المالية	الوقاية والامن
قسم تخطيط الكهرباء والغاز	المكلف بالأمن الداخلي
قسم ادارة الصفقات	شعبة الوسائل العامة

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الشكل السابق الذي يمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" الذي يعتبر من بين العوامل التي تؤدي لإبراز طريقة نشاطها، فترتيب الوظائف وترابطها يؤدي بالضرورة إلى مساهمة المحيط الذي تعيش فيه.

المطلب الرابع: مهام كل من هياكل مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" ومصالحها سنتطرق من خلال هذا المطلب الى مهام كل من هياكل المؤسسة ومصالحها.

أولاً: هياكل مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة"

يتكون قسم الموارد البشرية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" من مصلحتين هما مصلحة تسيير الموارد البشرية ومصلحة تكوين وتطوير الموارد البشرية لكل منها مهامها وفيما يلي مهام المصليحتين:

1- مصلحة تسيير المورد البشرية:

- إعداد وتجميع العناصر المتعلقة بالوظيفة وفق للنظام المعمول به؛

- مراقبة الشروط تطبيق قواعد إدارة شؤون العاملين؛

2- ضمان التطبيق الموحد للأنظمة ومراقبة تنفيذها.

3- مصلحة تكوين وتطوير الموارد البشري

- التكفل بدراسة الملفات التأديبية؛

- وضع لوحة القيادة؛

- السهر على تطبيق قواعد النظام الداخلي لمؤسسة؛

- حضور مختلف الاجتماعات الدورية؛

- متابعة العمل الجدد في مراكز التكوين التابعة للمؤسسة.

❖ مدير التوزيع

يعتبر المدير المسؤول الأول في المؤسسة وله عدة مهام وتتمثل فيما يلي:

- تنظيم وتسيير ومراقبة كل الإمكانيات الموضوعية تحت تصرفه من اجل خدمة المواطن فيما يتعلق بتوزيع

الكهرباء والغاز في أحسن الظروف؛

- يشارك في مختلف العقود؛

- يسهر على امن المؤسسة كما أنه يشرف على حسن تسيير كل مصالح المؤسسة.

❖ امانة المدير

تكون تحت إشراف المدير وهي تتكلف بالمهام التالية:

- المراسلات والبريد؛

- تنظيم الملفات ولوثائق واستقبال الزبائن؛

- تسجيل المكالمات الهاتفية وضبط المواعيد للمدير.

❖ المكلف بالاتصالات

- تصميم وتنظيم المعلومات الموجهة للعامة والزبائن خاصة باستعمال (المنشورات، و الصحافة)؛

- المشاركة مع المؤسسة العامة للتوزيع في الأنشطة التجارية.

- المكلف بالشؤون القانونية لهياكل المؤسسة
- دراسة وفصل القضايا ومشاكل ذات الطابع القانوني؛
- متابعة قرارات المحكمة؛
- ترسيم ومراقبة الملفات المعقدة؛
- التكفل بالشؤون القانونية لهيكل المؤسسة.

❖ المكلف بالأمن

- تطبيق كل التوجيهات والتعليمات المتوقعة بالصحة والسلامة؛
- متابعة حوادث العمل للمقاولين والجهات الخارجية التابعة لشركة.

❖ المكلف الداخلي

- المتابعة المستمرة لكل اشكال الامن الداخلي للمؤسسة الجهوية والمصالح التقنية للكهرباء والغاز؛
- انجاز التقارير فب الوقت اللازم إذا تعلق الامر بحادث طارئ؛

❖ اقسام مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة"

أ- قسم تقنيات الكهرباء

- ضمان الجودة استمرارية الخدمة؛
- تطبيق الدليل التقني في توزيع الكهرباء؛
- التدخل في شبكات لغاز بأكملها.

ب- تقنيات الغاز

- اعداد خطة اقتناء معدات بأكملها؛
- ضمان الجودة والتنمية ودراسات التكتل.
- ج- قسم الدراسات والغاز: وتتمثل مهامه في:
 - دراسة الطلبيات المستلمة؛
 - جمع لملفات الفنية لأعمال المراد تحقيقها؛
 - التحقق من المرفقات الموافقة عليها؛
 - تحليل التقارير ومواقع البناء.

د- قسم العلاقات التجارية: يسهر هذا القسم على المهام التالية:

- متابعة الطلبيات الزبائن من وصولها إلى نهاية العملية؛
- اعداد عقود الإشراف؛
- مراقبة الوكالات التجارية للاستفسار عن التطبيق السليم لقواعد الإدارة؛
- إدارة العملاء من حيث الاغاثة والفواتير والاستهلاك.

هـ - قسم المحاسبة والمالية: لهذا القسم العديد من المهام تتمثل في:

- إتباع تنظيم الأسواق؛

- التحقق من بيانات التدفقات اليومية وتحررها؛

- التوفيق بين الحسابات المصرفية وحسابات CCP.

د - قسم أنظمة الاعلام الالي:

ويهتم بشؤون الحسابات الآتية من صيانة وبرمجة ومعالجة النصوص الخاصة بإعدادات المتعلقة بالكهرباء والغاز وإدارة شبكات الاتصال.

ر - قسم تخطيط الكهرباء والغاز: وينقسم الى مصلحتين:

1- مصلحة لتخطيط شبكة الكهرباء: وتتمثل في:

- وضع خطة مدير الفرع توزيع؛

- التحقق من صحة برنامج الاستثمار؛

- التحقق من صحة وسائل الاصال.

2- مصلحة تخطيط شبكة الغاز: وتتمثل في:

- التحكم في بنية العمل التي اجريت من خلال الدراسات؛

- المشاركة في ملف تحديث اعمال الغاز؛

- دراسة انماط اعادة هيكلة وتطوير شبكات مختلف التجمعات.

ز - قسم ادارة الصفقات: له مهام عديدة وهي:

- تحضير اعداد المناقصات الوطنية؛

- مساعدة المصالح المالية والمحاسبية في مهام التفنيش؛

- الاستلام والقيام بأوامر الرفع لجميع فواتير المقاولات والاشغال.

س - قسم الموارد البشرية: له مهام عديدة تتمثل في:

- تطوير المهارات الحالية لتطوير الأنشطة؛

- التأكد من المورد البشري الموجود؛

- اعداد كشوف المرتبات للموظفين؛

- صيانة ملفات الموظفين.

المبحث الثاني: تطبيق أداة التحليل المالي في تقييم أداء مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2018-2021)

سنتطرق في هذا المبحث إلى دراسة علاقة أداة التحليل المالي بتقييم أداء مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" باستخدام المؤشرات المالية والنسب المالية.

المطلب الأول: عرض الميزانيات المالية واعداد الميزانيات المالية المختصرة لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2018-2021)

أولاً: عرض الميزانيات المالية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2018-2021)

الجدول رقم (04): عرض الميزانيات المالية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2018-2021)

المبالغ 2021	المبالغ 2020	المبالغ 2019	المبالغ 2018	الخصوم	القيمة الصافية 2020	القيمة الصافية 2020	القيمة الصافية 2019	القيمة الصافية 2018	الأصول
468645239569	344202721688	465103643435	444453494221	رؤوس الأموال الخاصة	7161861802	7161861802	7161861802	7161861802	أصول غير جارية
15398134701	15398134701	15398134701	15398134701	إعادة التقييم	121756382	126213848	112841449	117298915	أراضي
0.00	0.00	(54059327578)	0.00	الأرباح	5937528021	6117352262	5577879538	5757703779	إنشاءات
761769253	0.00	0.00	0.00	حقوق الملكية	409176854188	382639002818	403551506263	392297583898	مباني
452485335615	328804587987	503764836312	429055359520	حساب الارتباط	42603516029	41302866850	43827802793	41245104345	معدات وأدوات
1161516223	11351612469	12252847453	117469959940	خصوم غير جارية	108379087549	10714582801	163391352141	12867078637	الامتلاكات الأخرى
187034831208	189296097501	198684422095	185586769671	الاقتراضات والديون المالية	-	-	-	-	أصول تحت التنفيذ
				حقوق الغير المتداولة					الأصول المالية
198649993441	200647709969	210937269548	197333765611	إجمالي الخصوم الغير الجارية	573380603968	544493125660	623623243984	575250339054	إجمالي الأصول الغير جارية
28788782080	32522997113	53048238230	32627937684	الخصوم الجارية	874182762	921965491	19500000	4285475193	الأصول الجارية
5718798313	4228575980	14377009923	7981350100	المخزونات	340925167704	218235022017	330510836224	361103335181	المخزونات
234432905737	195676981932	226113984973	289924841778	حسابات قابلة للدفع	0.00	0.00	0.00	0.00	العلاء
0.00	0.00	0.00	251173889	الضرائب	0.00	19142570	990623396	9090971846	ذمم مدنية
				ديون أخرى	2009858876	2154393585	2810282092	2760304036	مدنيون آخرون
				الخزينة	19045905830	11455337360	11625660412	20082137973	الضرائب
268940486129	232428555025	293539233125	330785303450	إجمالي الخصوم الجارية	362855115171	232785861022	345956902123	397322224228	إجمالي الأصول الجارية
936235719139	777278986682	969580146107	972572563282	مجموع الخصوم	936235719139	777278986682	969580146107	972572563382	مجموع الأصول

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة الملحق رقم 1، 2، 3، 4

من خلال الميزانيات المالية سوف نقوم باعداد الميزانية المالية المختصرة للسنوات (2018-2021) وذلك من اجل تحليل الوضعية المالية للمؤسسة سواء عن طريق مؤشرات التوازن المالي او عن طريق النسب المالية.

ثانيا: اعداد الميزانيات المالية المختصرة لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2018-2021)

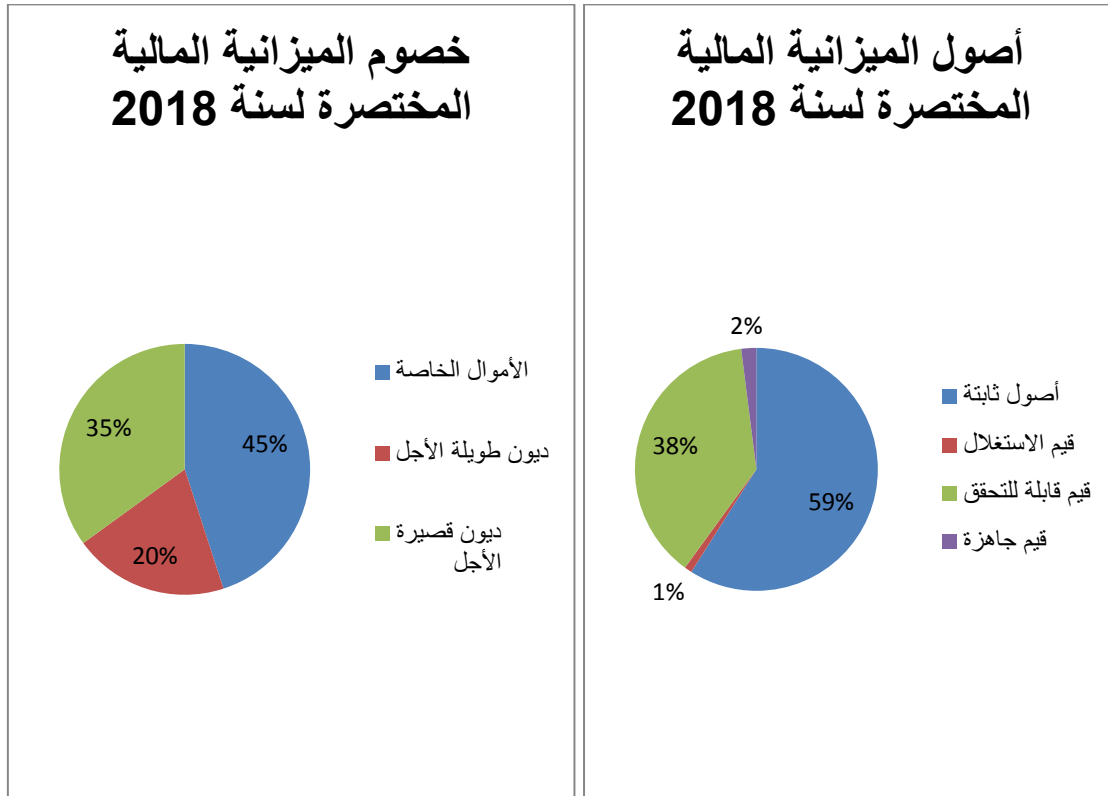
الجدول رقم (05): اعداد الميزانيات المالية المختصرة لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات من (2018-2021)

المبالغ 2021	المبالغ 2020	المبالغ 2019	المبالغ 2018	الخصوم	القيمة الصافية 2020	القيمة الصافية 2020	القيمة الصافية 2019	القيمة الصافية 2018	الأصول
667295233010 468645239569 198649993441	544850431657 344202721688 200647709969	676040912983 465103643435 210937269548	641787259832 444453494221 197333765611	أموال دائمة أموال خاصة ديون طويلة ومتوسطة الأجل	573380603968	544493125660	623623243984	575250339054	أصول ثابتة
268940486129	232428555025	293539233125	330785303450	ديون قصيرة الأجل	362855115171 874182762	232785861022 921965491	345956902123 19500000	397322224228 4285475193	أصول متداولة أصول متداولة للاستغلال قيم قابلة للتحقق قيم جاهزة
936235719139	777278986682	969580146107	972572563282	مجموع الخصوم	936235719139	777278986682	969580146107	972572563382	مجموع الأصول

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد علي الجدول رقم 4

من خلال الميزانيات سوف يتم تحليل قيمها، والمساعدة في فهم التغيرات الحاصلة على مستوى بنودها، والأشكال التالية توضح التمثيلات البيانية لعناصر الميزانية المالية المختصرة للسنوات من (2018-2021).

الشكل رقم 04: التمثيل البياني لعناصر الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" لسنة 2018

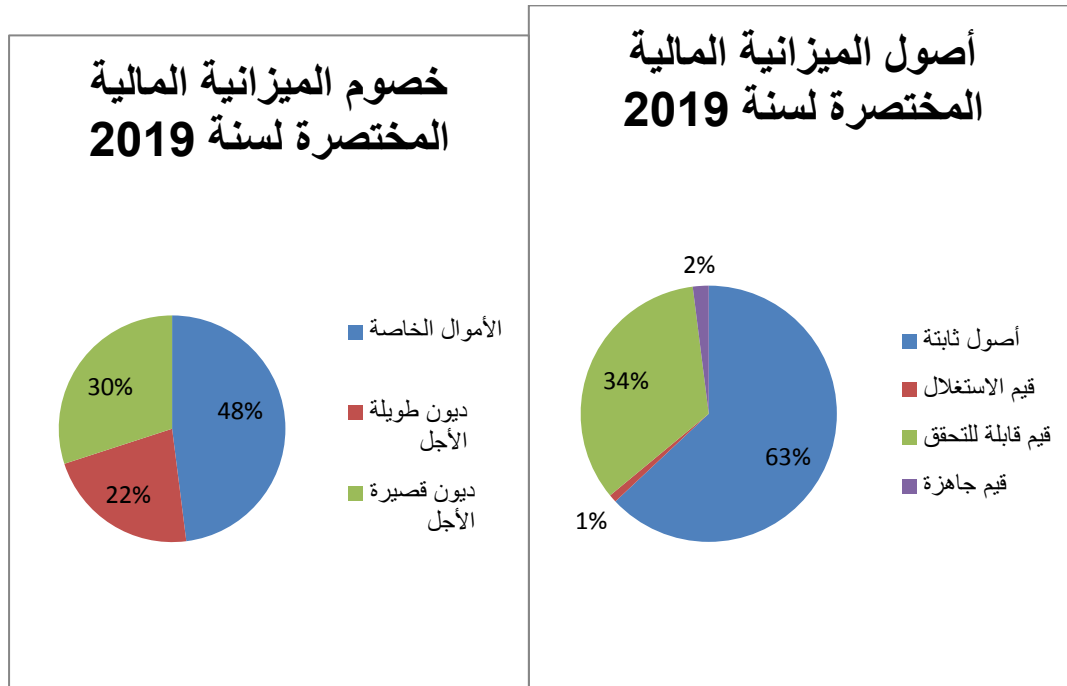


المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 5.

نلاحظ من خلال الشكل أنّ الأصول الثابتة تمثل أكبر نسبة من مجموع أصول المؤسسة حيث بلغت النسبة 59%، هذا ما يدل على أنّ المؤسسة تركز على أصولها الغير جارية، ونلاحظ كذلك أنّ نسبة قيم الاستغلال هي الأصغر حيث بلغت 1% من إجمالي أصول المؤسسة.

أمّا من حيث الخصوم فإنّ الأموال الخاصة تمثل أكبر نسبة من مجموع الخصوم حيث بلغت 45%، هذا ما يعطي هامش أمان للمؤسسة، في حين تعتمد على الديون القصيرة الأجل بنسبة أكبر من الديون طويلة الأجل في تمويل استثماراتها، حيث بلغت هذه الأخيرة نسبة 20%، أمّا الديون قصيرة الأجل فكانت 35%.

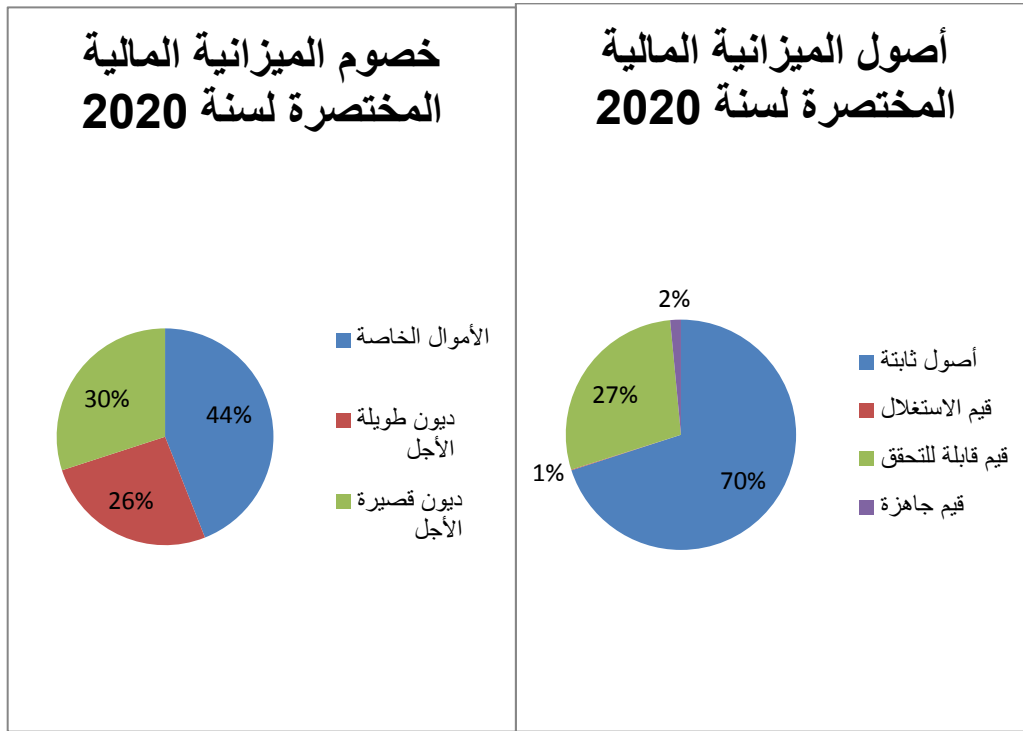
الشكل رقم 05: التمثيل البياني لعناصر الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" لسنة 2019



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 5.

نلاحظ من خلال الشكل أنّ الأصول الغير جارية تمثل النسبة الأكبر دائما من مجموع الأصول المؤسسة، حيث بلغت النسبة 63%، وهي أكبر من النسبة السابقة بـ 4%، أما نسبة قيم الاستغلال هي الأصغر حيث بلغت 1% من إجمالي أصول المؤسسة، أي نفس سنة 2018، أمّا من حيث الخصوم فإنّ الأموال الخاصة فهي تمثل أكبر نسبة من مجموع الخصوم، حيث بلغت النسبة 48%، ما يفسر أنّ المؤسسة تعتمد على أموالها الخاصة أكثر من اعتمادها على الأموال الخارجية، حيث بلغت الديون القصيرة الأجل 30% أما الديون الطويلة الأجل فقد بلغت 22%.

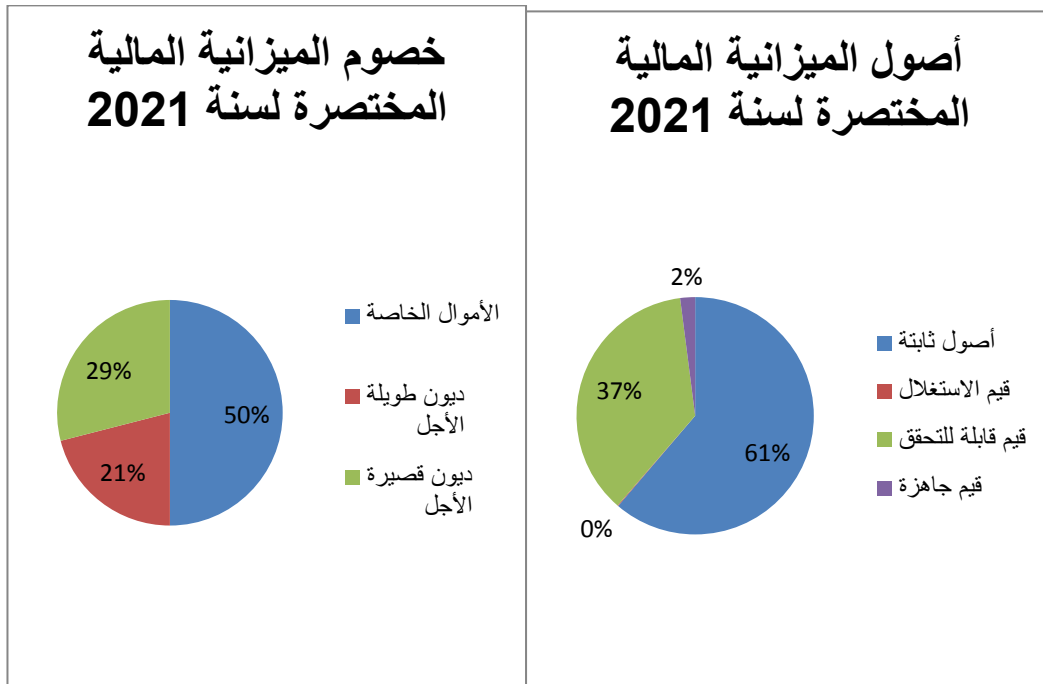
الشكل رقم 06: التمثيل البياني لعناصر الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" لسنة 2020



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 5.

نلاحظ أنّ المؤسسة طيلة السنوات السابقة والسنة الحالية تعتمد دائما على أموالها الدائمة في تمويل استثماراتها، وأموالها الخاصة في تمويل مشاريعها، في حيث تمثل الأصول المتداولة نسبة أقل تمويلها بالديون قصيرة الأجل، في حين أن الديون طويلة الأجل دائما أقل من نسبة الديون قصيرة الأجل.

الشكل 07: التمثيل البياني لعناصر الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" لسنة 2021



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 5.

نلاحظ أن المؤسسة في سنة 2021 تتجه نحو تمويل استثماراتها بالأصول الثابتة، وتعتمد على أصولها الخاصة أكثر من اعتمادها على الأصول الخارجية، في حين تستثمر في الأصول المتداولة بدرجة أقل وتمولها من الديون قصيرة الأجل، أما الديون طويلة الأجل فنسبها دائما أقل من الديون قصيرة الأجل ولا تعتمد عليها كثيرا في التمويل.

المطلب الثاني: حساب مختلف مؤشرات التوازن المالي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2018-2021)

سننظر في هذا المطلب إلى تحليل أداء مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" بواسطة مؤشر رأس المال العامل، واحتياج رأس المال العامل، والخزينة العامة.

أولا: حساب رأس المال العامل لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات من (2018-2021) يدل على مدى قدرة المؤسسة على تمويل أصولها الثابتة من خلال أموالها الدائمة، كلما كان رأس المال العامل موجب كان هذا الأمر جيد بالنسبة للمؤسسة، ويحسب رأس المال العامل وفق العلاقة التالية:

1- حساب رأس المال العامل من أعلى الميزانية

الجدول رقم 06: حساب رأس المال العامل من أعلى الميزانية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة"

للسنوات (2018-2021)

المبالغ 2021	المبالغ 2020	المبالغ 2019	المبالغ 2018	البيان
667295233010	544850431657	676040912983	641787259832	الأموال الدائمة (1)
573380603968	544493125660	623623243984	575250339054	الأصول الثابتة (2)
93914629042	357305997	52417668998	66536920778	رأس المال العامل (2-1)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 5.

نلاحظ من خلال الجدول أن رأس المال العامل موجب خلال السنوات (2018-2021)، وهذا مؤشر جيد للمؤسسة، أي أن الأموال الدائمة مولت كل الأصول المتداولة، وبقي جزء كهامش امان للمؤسسة، مما يدل على أن المؤسسة لن تواجه عجز في تسديد التزاماتها.

2_ حساب رأس المال العامل من أسفل الميزانية

الجدول رقم 07: حساب رأس المال العامل من أسفل الميزانية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة"

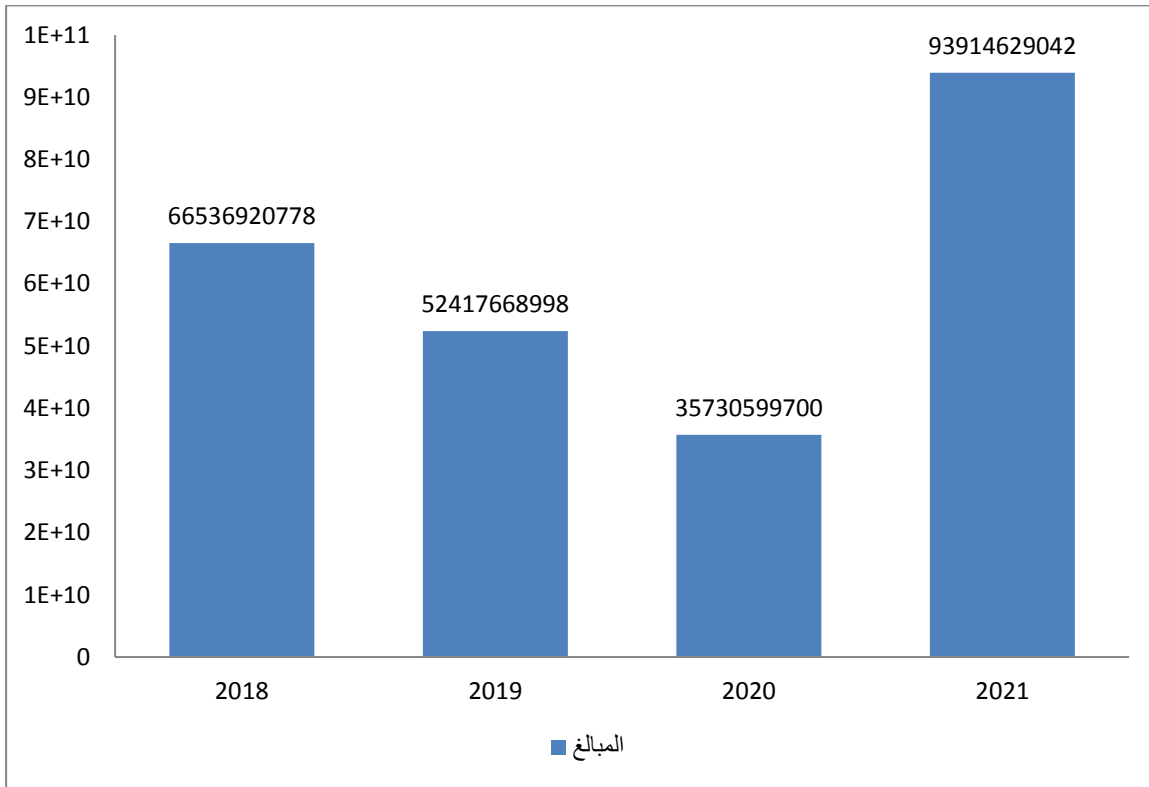
للسنوات (2018-2021)

المبالغ 2021	المبالغ 2020	المبالغ 2019	المبالغ 2018	البيان
362855115171	232785861022	345956902123	397322224228	الأصول المتداولة (1)
268940486129	232428555025	293539233125	330785303450	الخصوم المتداولة (2)
93914629042	357305997	52417668998	66536920778	رأس المال العامل (2-1)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 5.

نلاحظ من خلال الجدول أنّ رأس المال العامل موجب خلال الأربع سنوات، حيث بلغ في سنة 2018، 66536920778، وانخفض في سنة 2019 ليصل إلى 52417668998 ثم انخفض في سنة 2020 ليصل أيضا إلى 357305997، ثم ارتفع في سنة 2021 ليصل إلى 93914629042 وهو ما يعني أن المؤسسة تملك هامش أمان يمكنها من مواجهة حوادث دورة الاستغلال التي تمس سيولتها، وأن المؤسسة قادرة على مواجهة استثماراتها وباقي احتياجاتها المالية باستخدام مواردها المالية الدائمة، كما يدل على أنه لا يوجد عجز في مواجهة الالتزامات قصيرة الأجل عن طريق الأصول الجارية، والشكل الموالي يمثل التغير في رأس المال العامل:

الشكل رقم 08: يمثل تغير رأس المال العامل لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات من (2018-2021)



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدولين رقم 6، 7.

ثانيا: احتياج رأس المال العامل

يعبر عن الأموال التي تحتاجها المؤسسة لتغطية احتياجاتها خلال دورة الاستغلال، ويمثل العجز في تمويل الأصول المتداولة خارج الخزينة بواسطة الديون قصيرة الأجل خارج الخزينة. ويحسب احتياج رأس المال العامل بالعلاقة التالية:

$$\text{احتياج رأس المال العامل} = (\text{الأصول الجارية} - \text{القيم الجاهزة}) - (\text{الديون قصيرة الأجل} - \text{خزينة الخصوم}).$$

الجدول رقم 08: حساب احتياج رأس المال العامل لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2018 - 2021)

المبالغ 2021	المبالغ 2020	المبالغ 2019	المبالغ 2018	البيان
343809209341	221330523662	334331241711	377240086255	الأصول الجارية - القيم الجاهزة (1)
268940486129	232428555025	293539233125	330534129561	الديون قصيرة الأجل - خزينة الخصوم (2)
74868723212	-11098031363	40792008586	46705956694	احتياج رأس المال العامل (2-1)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (04) والجدول (05).

التعليق:

نلاحظ من خلال الجدول أن المؤسسة تحتاج إلى رأس المال العامل، ففي سنة 2018 تحتاج إلى رأس مال قدره 46705956694، وفي سنة 2019، تحتاج إلى 40792008586، وكذلك في سنة 2021 تحتاج إلى رأس مال قدره 74868723212، أما في سنة 2020 فالمؤسسة هنا لا تحتاج إلى رأس المال العامل لأنه موارد التمويل تفوق احتياجات التمويل، فبالنسبة لحالة العجز يتم تمويله عن طريق رأس المال العامل.

ثالثاً: الخزينة الصافية

تعبر الخزينة الصافية عن الفائض المتبقي من رأس المال العامل الصافي بعد تغطية احتياجات رأس المال العامل. تحسب الخزينة الصافية بالطريقة التالية:

الخزينة الصافية = رأس المال العامل - احتياجات رأس المال العامل.

الجدول رقم 09: حساب الخزينة الصافية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2018-2021)

المبالغ 2021	المبالغ 2020	المبالغ 2019	المبالغ 2018	البيان
93914629042	357305997	52417668998	66536920778	رأس المال العامل الصافي (1)
74868723212	(11098031363)	40792008586	46705956694	احتياج رأس المال العامل (2)
19045905830	11455337360	11625660412	19830964084	الخزينة الصافية (1) - (2)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (7، 8).

التعليق:

نلاحظ من خلال الجدول أن الخزينة الصافية موجبة وهذا يدل على أن رأس المال العامل الصافي غطى كل احتياجات رأس المال العامل وبقي جزء كهامش أمان للمؤسسة من أجل الوفاء بالتزاماتها.

المطلب الثالث: حساب مختلف النسب المالية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات 2021-2018

سننتظر في هذا المطلب إلى تحليل أداء المؤسسة سونلغاز -ميلة بواسطة نسبة السيولة ونسب المردودية وكذلك نسب المديونية ونسب الربحية، ونسب النشاط.

أولاً: نسب السيولة

تهدف هذه النسبة إلى تقييم القدرة المالية للمؤسسة في الأجل القصير وكذلك تقييم المركز الائتماني لها. ومن بين هذه النسب ما يلي:

1- نسبة السيولة العامة:

تعتبر هذه النسبة عن السيولة اللازمة لسداد التزامات المؤسسة قصيرة الأجل في آجالها المحددة من خلال أصولها المتداولة، وتعتبر النسبة (1:2) هي النسبة المعيارية للسيولة حسب العديد من المحللين، وتحسب نسبة السيولة العامة وفق العلاقة التالية:

الجدول رقم 10: حساب نسبة السيولة العامة لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2018 - 2021):

المبالغ 2021	المبالغ 2020	المبالغ 2019	المبالغ 2018	البيان
362855115171	232785861022	345956902123	397322224228	أصول المتداولة (1)
268940486129	232428555025	293539233125	330785303450	خصوم المتداولة (2)
1,34	1	1,17	1,20	نسبة السيولة العامة (2/1)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 5.

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة السيولة العامة 1,20 في سنة 2018، ثم انخفضت إلى 1,17 في سنة 2019، وبنسبة 1 في سنة 2020 ثم ترتفع إلى 1,34 في سنة 2021، وبما أنّ هذه النسبة في الأربع سنوات أكبر من 1 وهذا يعتبر مؤشر جيد بالنسبة للمؤسسة، حيث تدل على أن المؤسسة لا تعاني من مشاكل سداد التزاماتها وأنّ الأصول المتداولة تغطي الخصوم المتداولة في الأربع سنوات.

2- نسبة السيولة السريعة:

تعتبر هذه النسبة عن مدى قدرة المؤسسة على دفع التزاماتها قصيرة الأجل من خلال الأصول سريعة الدخول، وبشكل عام تعتبر نسبة (1:1) نسبة معيارية مع أخذ العوامل المؤثرة بعين الاعتبار، وتحسب نسبة السيولة السريعة وفق العلاقة التالية:

الجدول رقم 11: حساب نسبة السيولة السريعة لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2018 - 2021):

المبالغ 2021	المبالغ 2020	المبالغ 2019	المبالغ 2018	البيان
361980932410	231863895532	345937402124	393027749036	القيم الجاهزة + الغير جاهزة (1)
268940486129	232428555025	293539233125	330785303450	ديون قصيرة الأجل (2)
1,34	1	1,17	1,18	نسبة السيولة السريعة (2/1)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 5.

تبين من خلال الجدول أن المؤسسة حافظت على نسب متقاربة للسيولة خلال الأربع سنوات، ففي كل دينار من الديون قصيرة الأجل هناك 1,18 دينار من الأصول سريعة الدخول إلى النقدية في سنة 2018 و 1,17 دينار لسنة 2019 و 1 دينار لسنة 2020، و 1,34 لسنة 2021 وبما أنّ النسبة أكبر من المقياس

المناسب للسيولة السريعة فإنه مؤشر جيد، وذلك يعني بأن الأصول السريعة تكفي لتغطية الديون قصيرة الأجل.

3- السيولة الحالية:

تعبر هذه النسبة عن مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها الجارية، فهي تقارن بين الأموال الجاهزة في الخزينة والبنوك مع الديون قصيرة الأجل، تعتبر النسبة من (0.75 إلى 1) النسبة المعيارية للسيولة مع أخذ العوامل المؤثرة بعين الاعتبار، وتحسب نسبة السيولة الحالية وفق العلاقة التالية:

الجدول رقم 12: حساب نسبة السيولة الحالية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز ميلة للسنوات (2018-2021):

المبالغ 2021	المبالغ 2020	المبالغ 2019	المبالغ 2018	البيان
19045905830	114553373360	11625660412	20082137973	المتاحة (1)
268940486129	232428555025	293539233125	330785303450	الديون قصيرة الأجل (2)
0,07	0,04	0,03	0,06	نسبة السيولة الحالية (2/1)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 5.

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة السيولة الحالية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" ارتفعت في سنة 2021، ومقارنة في سنة 2018 أما في سنة 2019 و2020 انخفضت إلى 0,03 و0,04، ولكن نسبة السيولة النقدية للمؤسسة في السنوات الأربعة تقل عن النسبة المقبولة (0,75 إلى 1) وهو ما يعتبر مؤشر غير جيد للمؤسسة.

4- نسبة التمويل الدائم:

تعبر هذه النسبة عن مدى قدرة المؤسسة على تغطية الأصول الثابتة بواسطة الأموال الدائمة، تعبر النسبة (1) النسبة المعيارية المقبولة، وتحسب نسبة التمويل الدائم وفق العلاقة التالية:

الجدول رقم 13: حساب نسبة التمويل الدائم لمؤسسة توزيع الكهرباء "ميلة" للسنوات (2018-2021):

المبالغ 2021	المبالغ 2020	المبالغ 2019	المبالغ 2018	البيان
667295233010	544850431657	676040912983	641787259832	الأصول الدائمة (1)
573380603968	544493125660	623623243984	575250339054	الأصول الثابتة (2)
1,16	1	1,08	1,11	نسبة التمويل الدائم (2/1)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 5.

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة التمويل الدائم خلال السنوات 2018، 2019، 2020، 2021 أكبر من (1) فهو مؤشر جيد بالنسبة للمؤسسة، وهذا يدل على أن المؤسسة لها القدرة على تغطية أصولها الثابتة بالكامل باستخدام مواردها الدائمة.

5 - نسبة التمويل الخاص:

تعتبر هذه النسبة عن مدى تغطية الأموال الخاصة للأصول الثابتة للمؤسسة، وتعتبر النسبة (1) النسبة المعيارية المقبولة، وتحسب نسبة التمويل الخاص وفق العلاقة التالية:

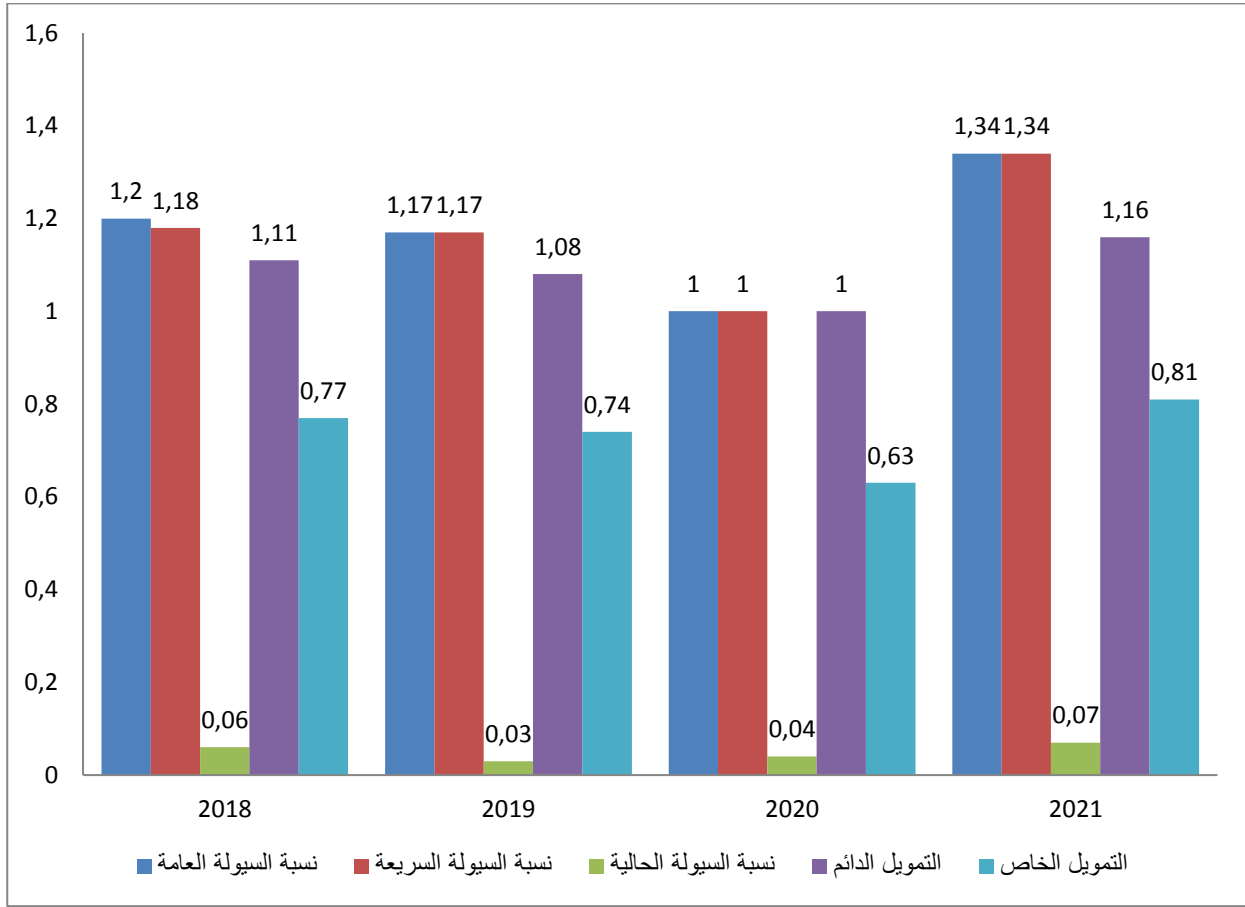
الجدول رقم 14: حساب نسبة التمويل الخاص لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2018-2021):

المبالغ 2021	المبالغ 2020	المبالغ 2019	المبالغ 2018	البيان
4686452399569	344202721688	465103643435	444453494221	الأموال الخاصة (1)
573380603968	544493125660	623623243984	575250339054	الأصول الثابتة (2)
0,81	0,63	0,74	0,77	نسبة التمويل الخاص (2/1)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 5.

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة التمويل الخاص للسنوات 2018 - 2019 - 2020 - 2021 أصغر من 1 وهذا يعني أن المؤسسة ليست لها القدرة على تغطية أصولها الثابتة عن طريق أموالها الخاصة وهذا راجع إلى تخفيض المؤسسة في حجم المبيعات. والشكل الموالي يبين التغير في نسبة السيولة للسنوات (2018 - 2021):

الشكل رقم 09: التمثيل البياني لنسب السيولة لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2018-2021).



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الجداول رقم 10، 11، 12، 13، 14

ثانيا: نسب المديونية:

أو نسبة إدارة الديون وتقيس هذه النسب مدى مساهمة الديون في تمويل احتياجات المؤسسة مقارنة بمساهمة الملاك، ونسبة المديونية عدة أنواع نذكر منها:

1- نسب الديون إلى إجمالي الأصول:

تعبر هذه النسبة الى مساهمة الديون قصيرة الأجل وطويلة الأجل في تمويل أصول المؤسسة، وتعبر النسبة (1) النسبة المعيارية المقبولة، وتحسب نسبة المديونية الى اجمالي الأصول وفق العلاقة التالية:

الجدول رقم 15: حساب نسبة الديون إلى إجمالي الأصول لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2018-2021):

المبالغ 2021	المبالغ 2020	المبالغ 2019	المبالغ 2018	البيان
467590479570	433076264994	504476502673	528119069061	إجمالي القروض (1)
936235719139	777278986682	969580146107	972572563382	إجمالي الأصول (2)
0,5	0,55	0,52	0,54	نسبة الديون إلى إجمالي الأصول (2/1)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 5.

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة الديون إلى إجمالي الأصول متقاربة خلال الأربع سنوات، إن هذه النسبة لم تتجاوز 1 وهذا يدل على أن المؤسسة تتحمل أعباء كبيرة من أجل خدمة هذه الديون، كما أن المؤسسة لن تواجه صعوبات كبيرة في الحصول على الأموال المقترضة مستقبلا.

2- نسبة الديون إلى حقوق الملكية:

تشير هذه النسبة إلى مدى اعتماد المؤسسة على ديون الغير بالمقارنة مع حقوق المساهمين والملاك، وتعتبر النسبة (1) النسبة المعيارية المقبولة، وتحسب نسبة الديون إلى حقوق الملكية وفق العلاقة التالية:

الجدول رقم 16: حساب نسبة الديون إلى حقوق الملكية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2018-2021):

المبالغ 2021	المبالغ 2020	المبالغ 2019	المبالغ 2018	البيان
467590479570	433076264994	504476502673	528119069061	إجمالي القروض (1)
468645239569	344202721688	465103643435	444453494221	حقوق الملكية (2)
1	1,25	1,08	1,18	نسبة الديون إلى حقوق الملكية (2/1)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 5.

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة الديون إلى حقوق الملكية أكبر من 1، ففي سنة 2018 بلغت النسبة 1.18 ثم انخفضت في سنة 2019 إلى 1.08، أما في سنة 2020 ارتفعت إلى 1.25، ثم انخفضت إلى 1 في سنة 2021، هذا يعني أنه كلما ارتفعت هذه النسبة زادت احتمالات عدم قدرة المؤسسة على خدمة دينها وزادت مخاطر المقرضين وتزيد أيضا مخاطر المستثمرين، لأن عدم القدرة على خدمة الدين قد يؤدي إلى الإفلاس.

3- المديونية قصيرة الأجل:

تعبر هذه النسبة عن مدى قدرة أصول المؤسسة تغطية الديون قصيرة الأجل في مواعيدها المحددة، وتعبر النسبة (1) النسبة المعيارية المقبولة، فكلما كانت النسبة أقل من 1 كان الأمر جيد، وتحسب نسبة المديونية قصيرة الأجل وفق العلاقة التالية:

الجدول رقم 17: حساب نسبة المديونية قصيرة الأجل لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2018-2021):

المبالغ 2021	المبالغ 2020	المبالغ 2019	المبالغ 2018	البيان
268940486129	232428555025	293539233125	330785303450	الخصوم المتداولة (1)
468645239569	344202721688	465103643435	444453494221	حقوق الملكية (2)
0,57	0,67	0,63	0,74	نسبة المديونية قصيرة الأجل (2/1)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 5.

نلاحظ من خلال الجدول أن نسب المديونية قصيرة الأجل خلال الأربع سنوات أقل من 1 وهذا مؤشر جيد بالنسبة للمؤسسة، وهذا يدل على أن المؤسسة لا تعتمد على أموال الغير في تمويل احتياجاتها ولا تشكل خطر على المساهمين.

3- نسبة المديونية طويلة الأجل:

تعبر هذه النسبة عن مدى اعتماد المؤسسة في عملية التمويل على الأموال طويلة الأجل، فكلما كانت النسبة أقل من (1) كان هذا الأمر جيد، وتحسب نسبة المديونية طويلة الأجل وفق العلاقة التالية:

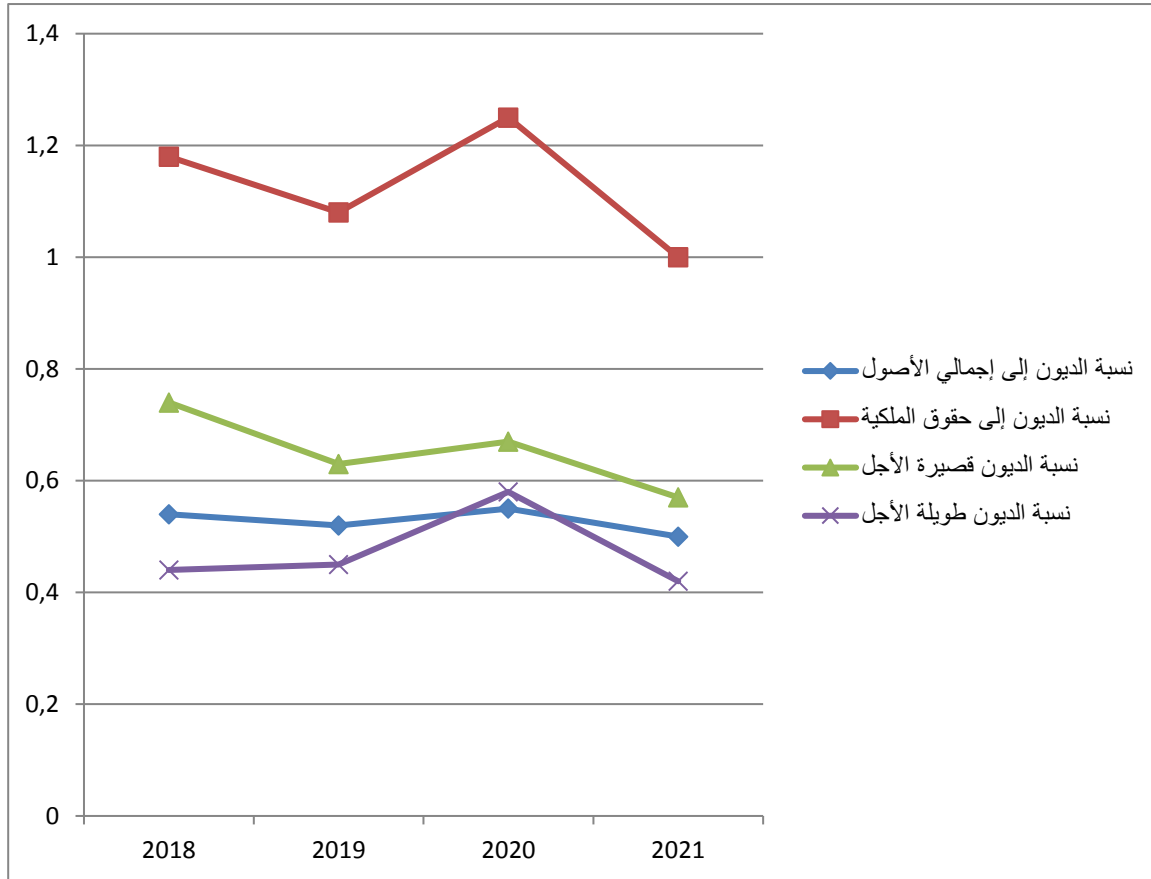
الجدول رقم 18: حساب نسبة المديونية طويلة الأجل لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2018-2021):

المبالغ 2021	المبالغ 2020	المبالغ 2019	المبالغ 2018	البيان
198649993441	200647709969	210937269548	197333765611	خصوم طويلة الأجل (1)
468645239569	344202721688	465103643435	444453494221	حقوق الملكية (2)
0,42	0,58	0,45	0,44	نسبة المديونية طويلة الأجل (2/1)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 5.

نلاحظ من خلال الجدول أن نسب المديونية طويلة الأجل خلال الأربع سنوات أقل من 1 وهذا مؤشر جيد للمؤسسة لأنه كلما انخفضت النسبة انخفضت نسبة المخاطرة، وهذا يدل على أن المؤسسة تعتمد على أموالها أكثر من اعتمادها على أموال الغير.

والشكل التالي يوضح نسب المديونية خلال الأربع سنوات 2018، 2019، 2020، 2021:
الشكل رقم 10: التمثيل البياني لنسب المديونية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2018 - 2021):



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الجداول رقم 15، 16، 17، 18.

ثالثا: نسبة المرد ودية:

تعبير عن العلاقة بين النتائج المحققة والوسائل المستخدمة في ذلك، والمؤسسة تهدف إلى زيادة

معدلات المردودية، ومن بين نسب المردودية ما يلي:

1- نسبة المرد ودية الاقتصادية:

حيث تدل هذه النسبة على مرد ودية الأصول المستثمرة بالمقابلة مع نتيجة الاستغلال، فكلما كانت

هذه النسبة مرتفعة كلما كان ذلك أفضل بالنسبة للمؤسسة، وتحسب نسبة المرد ودية الاقتصادية وفق العلاقة

التالية:

الجدول رقم 19: حساب نسبة المرد ودية الاقتصادية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز ميلة للسنوات (2018-2021):

المبالغ 2021	المبالغ 2020	المبالغ 2019	المبالغ 2018	البيان
30664295566	14499908007	-42228506235	-11922310673	إجمالي فائض الاستغلال (1)
936235719139	777278986682	969580146107	972572563382	مجموع الأصول (2)
0,03	0,01	-0,04	-0,01	نسبة المردودية الاقتصادية (2/1)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 5. والملحق رقم 5، 6.

نلاحظ من خلال الجدول أنّ مردودية الأصول المستثمرة بالنسبة لنتيجة الاستغلال تراوحت 1 إلى 3% في السنتين الأخيرتين محل الدراسة، وفي السنتين 2018 و 2019 كانت المرد ودية الاقتصادية سالبة ويرجع ذلك الى أن النتيجة المحققة خلال السنتين 2018 و 2019 سالبة وكذلك إجمالي فائض الاستغلال سالب خلال هاتين السنتين.

2- نسبة المرد ودية المالية:

حيث تدل هذه النسبة عن مرد ودية الأموال الخاصة بالمقابلة مع النتيجة الصافية، أي مساهمة الاستثمارات في الأموال الخاصة في تحقيق النتيجة الصافية، فكلما كانت النسبة مرتفعة كان هذا الأمر جيد بالنسبة للمؤسسة، وتحسب نسبة المرد ودية المالية وفق العلاقة التالية.

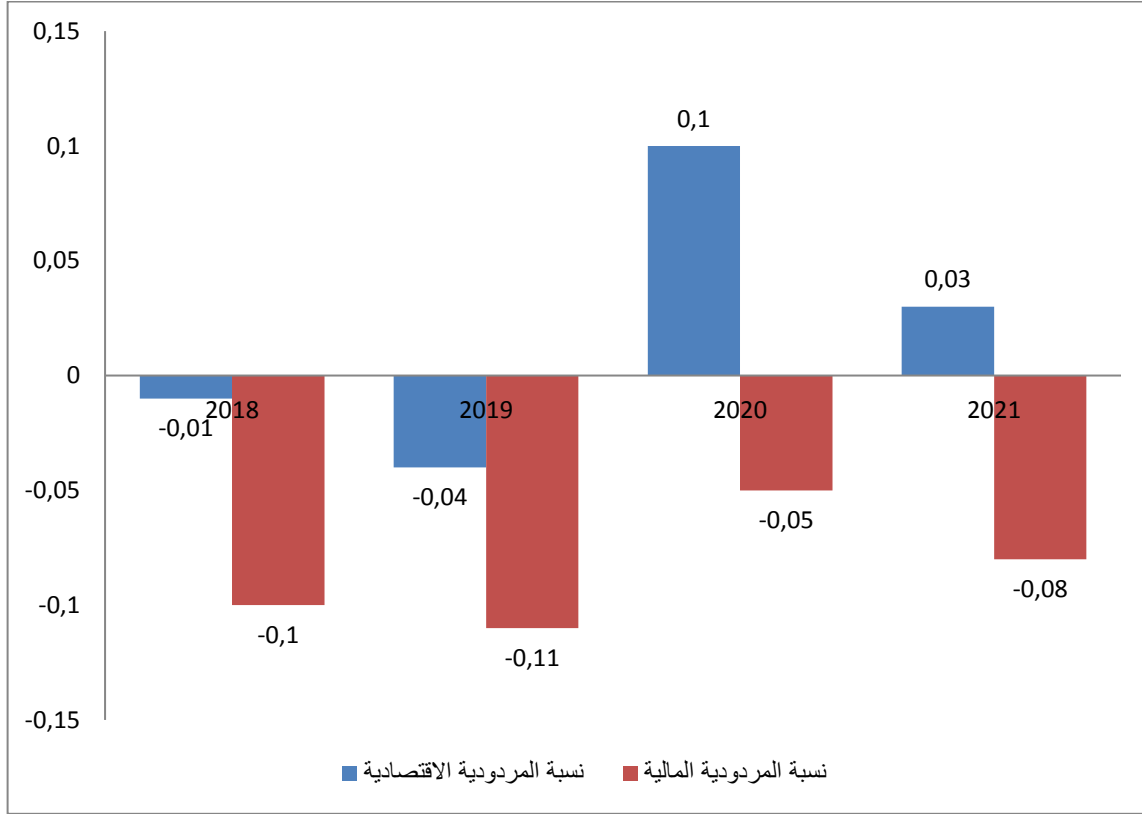
الجدول رقم 20: حساب نسبة المرد ودية المالية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز ميلة للسنوات (2018-2021):

المبالغ 2021	المبالغ 2020	المبالغ 2019	المبالغ 2018	البيان
-3773003204	-17587849823	-54059327578	-47254236914	النتيجة الصافية (1)
468645239569	344202721688	465103643435	444453494221	الأموال الخاصة (2)
-0,08	-0,05	-0,11	-0,10	المردودية المالية (2/1)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 5 والملحق رقم 5، 6.

نلاحظ من خلال الجدول أنّ المؤسسة حققت معدلات مردودية سالبة تراوحت بين 5 إلى 11% وهي نسب غير جيدة للمؤسسة وهذا راجع الى كون النتيجة الصافية سالبة خلال الأربع سنوات. والشكل التالي يبين نسب المردودية خلال السنوات 2018، 2019، 2020، 2021.

الشكل رقم 11: التمثيل البياني لنسب المردودية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2018 - 2021).



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 19، 20.

رابعاً: نسب النشاط:

تسمى كذلك نسبة إدارة الموجودات وتقيس مدى كفاءة المؤسسة في إدارة أصولها واستغلالها في تحقيق

أكبر حجم من المبيعات والأرباح ومن بين هذه النسب ما يلي:

1- معدل دوران الأصول:

حيث تعتبر هذه النسبة كمؤشر على قدرة مجموع الاستثمارات في الأصول على تحقيق رقم مبيعات،

فكلما كانت النسبة مرتفعة كان الأمر جيد بالنسبة للمؤسسة، ويحسب معدل دوران الأصول وفق العلاقة

التالية:

الجدول رقم 21: حساب نسبة دوران الأصول لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2018-2021):

المبالغ 2021	المبالغ 2020	المبالغ 2019	المبالغ 2018	البيان
327000896804	297592274904	337046927611	308795297603	صافي المبيعات (1)
936235719139	777278986682	969580146107	972572563382	مجموع الأصول (2)
0,34	0,38	0,34	0,31	معدل دوران الأصول (2/1)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 5، والملحق رقم 5، 6. نلاحظ من خلال الجدول أن معدلات دوران الأصول خلال السنوات الأربعة متقاربة وفي حالة تذبذب، ففي سنة 2018 كان كل دينار مستثمر يحقق عائد مقداره 0,31 مرة، وقد ارتفع المعدل في السنوات 2019، 2020 حيث أصبح كل دينار مستثمر يحقق عائد مقداره 0,34، 0,38 على التوالي، أما في سنة 2021 فعاد معدل الدوران إلى الانخفاض حيث بلغ نسبة 0,34 أي على كل دينار تستثمره المؤسسة تجني 0,34 من الإيراد، ويرجع هذا الانخفاض إلى تدني قيمة المبيعات وزيادة في قيمة الأصول.

2- معدل دوران الأصول الغير جارية:

يدل هذا المؤشر على مدى كفاءة المؤسسة في استغلال أصولها الثابتة لتحقيق أعلى عائد، وكلما كانت النسبة مرتفعة كان هذا الأمر جيد بالنسبة للمؤسسة، ويحسب معدل دوران الأصول غير الجارية وفق العلاقة التالية:

الجدول رقم 22: حساب نسبة دوران الأصول الغير جارية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز ميلة للسنوات (2018-2021):

المبالغ 2021	المبالغ 2020	المبالغ 2019	المبالغ 2018	البيان
327000896804	297592274904	337046927611	308795297603	صافي المبيعات (1)
573380603968	544493125660	623623243984	575250339054	الأصول الغير جارية (2)
0,57	0,54	0,54	0,53	معدل دوران الأصول الغير جارية (2/1)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 5، والملحق رقم 5، 6. نلاحظ من خلال الجدول أن معدل دوران الأصول الثابتة في كل من السنوات 2018، 2019، 2020، 2021 كانت تتراوح بين 0,53 و 0,57 وقد سجلت أعلى قيمة في السنة 2021 حيث بلغ معدل

الدوران 0,57 مرة بمعنى أن كل دينار من الأصول الثابتة يولد 0,57 ربح من المبيعات، ويرجع سبب هذا الارتفاع إلى الزيادة في قيمة المبيعات خلال هذه السنة.

3- معدل دوران الأصول الجارية:

يحتل هذا المعدل أهمية كبيرة في المؤسسات التجارية ويدل على قدرة المؤسسة في الرقابة على عناصر أصولها المتداولة وتوليد المبيعات منها، فكلما ارتفع هذا المعدل كان الأمر جيد بالنسبة للمؤسسة، ويحسب معدل دوران الأصول الجارية وفق المعادلة التالية:

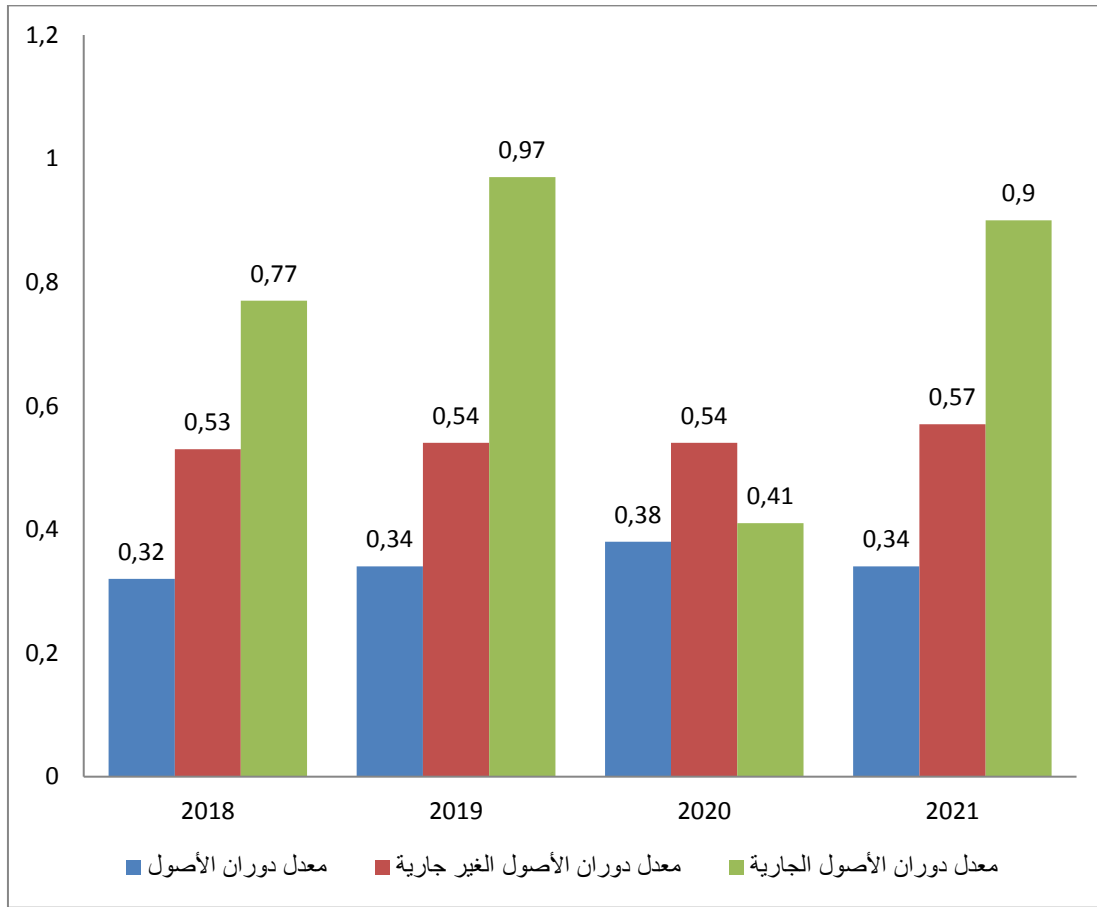
الجدول رقم 23: حساب نسبة دوران الأصول الجارية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2018-2021):

المبالغ 2021	المبالغ 2020	المبالغ 2019	المبالغ 2018	البيان
327000896804	297592274904	337046927611	308795297603	صافي المبيعات (1)
362855115171	232785861022	3459569021123	397322224228	الأصول الجارية (2)
0,90	0,41	0,97	0,77	معدل دوران الأصول (2/1)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 5، والملحق رقم 5، 6.

نلاحظ من خلال الجدول أن معدلات دوران الأصول الجارية خلال الفترة محل الدراسة حيث تراوحت النسب بين 0,41 و 0,97 مرة ما يفسر أن كل دينار مستثمر من الأصول الجارية يحقق عوائد تتراوح بين 0,41 و 0,97 وهذه النتيجة غير مقبولة نوعاً ما، وتدل على أن الإدارة غير كفءة في توليد إيرادات من الأصول المتداولة، فهي تولدها نسبة قليلة، والشكل التالي يوضح تغير نسب النشاط في السنوات 2018، 2019، 2020، 2021.

الشكل رقم 12: التمثيل البياني لنسب النشاط لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2018 - 2021).

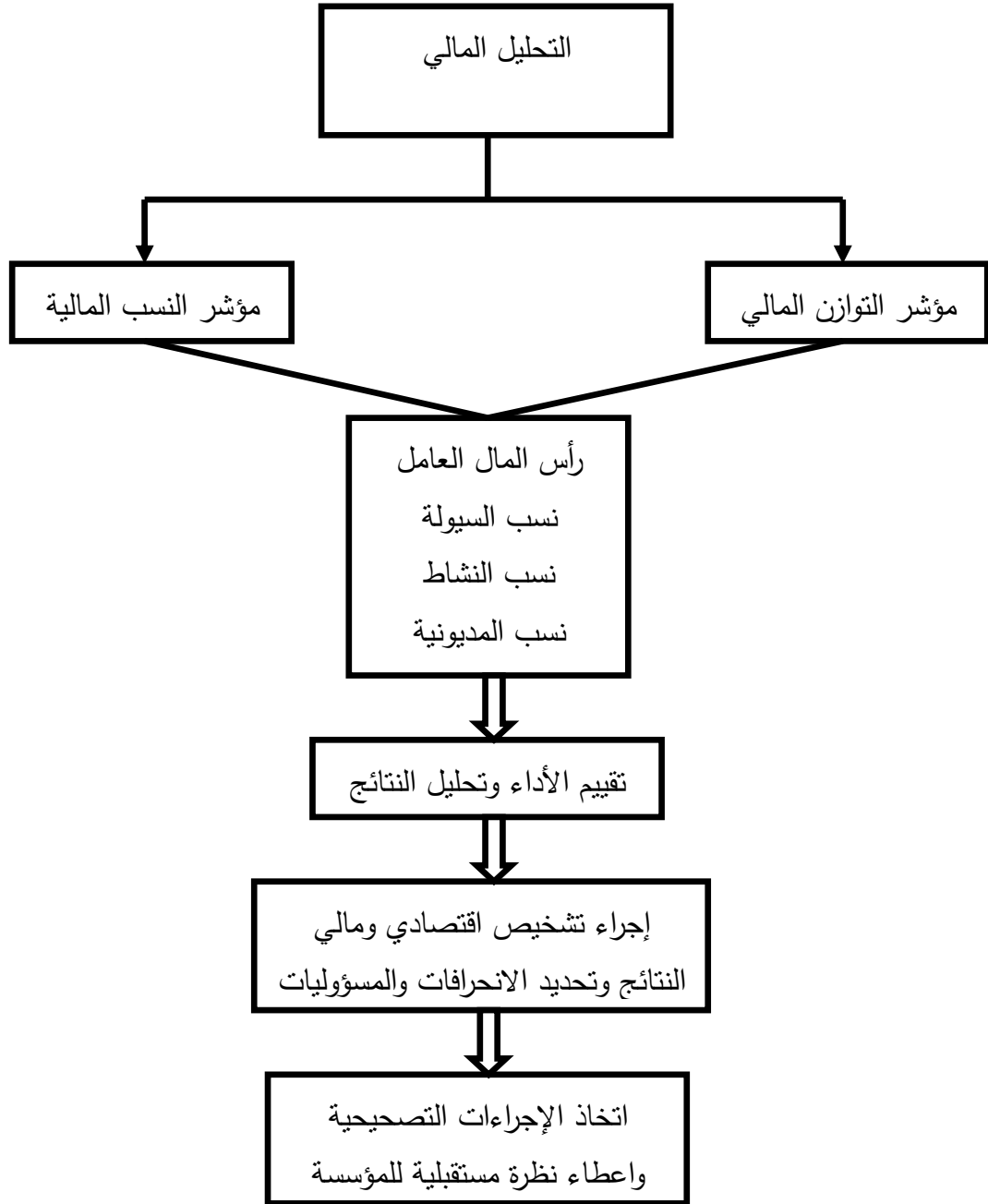


المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 21، 22، 23.

المطلب الرابع: دور أداة التحليل المالي بتقييم الأداء المالي للمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة"

لا يخفى على أحد مدى الفائدة التي تعود على المؤسسات نتيجة تبني أسلوب التحليل المالي في تقييم أداءها المالي، فهو يساعد من خلال مؤشرات والنسب المالية على بيان المركز المالي للمؤسسة، فمثلا لتقييم أداء نسب المردودية المالية نعتمد على مؤشرات مالية من أهمها النتيجة الصافية، الأموال الخاصة، الأصول، ولتقييم أداء نسبة السيولة نعتمد ديونها القصيرة الأجل وكذلك على أصولها الطويلة والقصيرة ونفس الشيء مع النسب الأخرى؛ والشكل الموالي يوضح ذلك.

الشكل رقم 13: مساهمة أداة التحليل المالي لتقييم الأداء المالي للمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة".



المصدر: من إعداد الطالبتين.

التعليق على الوضعية المالية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنوات (2018-2021):
من خلال تقييمنا للأداء المالي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" بالمؤشرات المالية استخلصنا النتائج التالية:

1- من خلال مؤشر التوازن المالي:

حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" جيد، لأن من خلال مؤشرات التوازن المالي كانت جيدة فمثلا رأس المال العامل كان موجب والاحتياج الى رأس المال العامل كان موجب هذا المؤشر غير جيد لكن المؤسسة تستطيع تغطيته من خلال رأس المال العامل، اضافة الى الخزينة كونها موجبة، هذا يعني أن المؤسسة تمكنت من تحقيق التوازن المالي خلال السنوات (2018-2021).

2- من خلال النسب المالية والمردودية:

من خلال حساب نسب المديونية تبين أن المؤسسة تتمتع بالاستقلالية المالية، وذلك لعدم اعتمادها على أموال الغير في عملية التمويل.
نلاحظ كذلك من خلال نسب السيولة تبين أن المؤسسة لا تعاني من مشاكل سداد التزاماتها وكذلك تبين أن المؤسسة قادرة على تغطية الديون قصيرة الأجل.
مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" لم تحقق تحسن في نسبة المردودية نتيجة أن النتيجة الصافية وإجمالي فائض الاستغلال كانا سالبين.
أما نسبة النشاط فكانت النتيجة غير مرضية لأن المؤسسة خفضت في قيمة المبيعات وزيادة نسبة الأصول.

المبحث الثالث: تطبيق أداة الموازنة التقديرية في تقييم الاداء المالي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنتين (2018-2019)

من خلال دراستنا توصلنا أن مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" تعتمد على اعداد ميزانيات تقديرية ولتعد الحصول عليها قمنا بدراسة انحرافات ميزانيتين 2018-2019 وافترضنا ميزانية 2018 كتقدير لسنة 2019.

المطلب الأول: تحليل انحرافات عناصر الأصول للميزانيات مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنتين (2018-2019)

من خلال الدراسة تبين ان مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" لا تعتمد على تقديرات السنة السابقة لتقييم أدائها المالي، واعتبرنا ميزانية 2018 كتقدير لميزانية سنة 2019.

الجدول رقم 24: تحليل انحرافات جانب الأصول لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنتين (2018-2019)

الأصول	القيمة التقديرية	القيمة الفعلية	الانحرافات (+،-)
أصول غير جارية			
أراضي	7161861802	7161861802	0
إنشاءات	117298915	112841449	106014466
مباني	5757703779	5577879538	179824241
معدات وأدوات	392297583898	403551506263	(11253922365)
الممتلكات الأخرى	41245104345	43827802793	(2582698448)
أصول تحت التقيد	12867078637	163391352141	1270036872795,59
الأصول المالية	-	-	-
إجمالي الأصول الغير جارية	575250339054	623623243984	(-48372904930)
الأصول الجارية			
المخزونات	4285475193	19500000	4265975193
العملاء	361103335181	330510836224	(-29407501043)
ذمم مدينة	0.00	0.00	0.00
مدينون آخرون	9090971846	990623396	9081065065612,04
الضرائب	2760304036	2810282092	(2539978056)
الخبزينة	20082137973	11625660412	8456477161
إجمالي الأصول الجارية	397322224228	345956902123	908087281534459
مجموع الأصول	972572563382	969580146107	908038908629499

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 4.

تحليل جانب الأصول:

- الأراضي: نلاحظ أن قيمة الأراضي لا توجد فيها انحراف بين القيمة المقدرة والقيمة الفعلية، حيث كانت قيمة الانحراف مساوي للصفر وهذا راجع الى ان الاراضي التي في حوزة المؤسسة هي على حالها ولم يطرأ عليها اي تغيير.

- إنشاءات: من خلال التحليل السابق لإنشاءات تبين أن المبلغ المقدرة له أكبر من المبلغ الفعلي بـ 106014466 دج.
 - مباني: نلاحظ ان قيمة المباني سجلت انحراف بين القيمة المقدرة لها والقيمة الفعلية، وهذا بسبب اعادة التقييم.
 - معدات وأدوات: وهي اخرى سجلت انحراف حيث فاق المبلغ الفعلي المبلغ المقدر لها، وقدر الانحراف 11253922365 دج وهذا راجع الى اقتناء معدات وزيادة قيمة بعضها.
 - الممتلكات الأخرى: نلاحظ من خلال الميزانية السابقة لجانب الأصول تبين أن المبلغ الفعلي يجتاز المبلغ المخطط له 2582698448 دج.
 - أصول تحت التقييم: نلاحظ أن المبلغ المخطط له أكبر بمبلغ 1270036872795,59 دج عن المبلغ الفعلي.
 - المخزونات: نلاحظ ان المبلغ الفعلي أقل من المبلغ المقدر بـ 4265975193 دج وهذا راجع الى قيام المؤسسة باتمام ما تبقى من المخزونات والانتاج كان غير منجز.
 - العملاء: ارتفعت قيمتهم حيث زادت حقوق المؤسسة التي لم تحصلها من الزبائن والفواتير قيد التحرير.
 - مدينون آخرون: سجلت انحراف موجب وهذا راجع الى تحصيل المؤسسة لحقوقها.
 - الضرائب: ارتفعت قيمتها بانحراف 253997805 دج، وهذا راجع لزيادة المبالغ التي تستحق المؤسسة تحصيلها من الجهات المعنية.
 - الخزينة: تشير انخفاضها الى نقص الاموال السائلة لزيادة حجم الاستثمار فيها بعدم تركها مجمدة.
- المطلب الثاني: تحليل انحرافات عناصر الخصوم لميزانيات مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنتين (2018-2019)**
- سنتطرق في هذا المطلب إلى تحليل انحرافات الخصوم لمؤسسة التوزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنتين (2018-2019)

الجدول رقم 25: تحليل انحرافات جانب الخصوم لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنتين (2018-2019)

الانحرافات (+،-)	القيمة الفعلية	القيمة التقديرية	الخصوم
39349850786	465103643435	444453494221	رؤوس الأموال الخاصة
0	15398134701	15398134701	إعادة التقييم
	(54059327578)	0.00	الأرباح
0	0.00	0.00	حقوق الملكية
4240177108888	503764836312	429055359520	حساب الارتباط
			خصوم غير جارية
(511851513)	12252847453	117469959940	اقتراضات والديون المالية
			حقوق الغير المتداولة
(63097652424)	198684422095	185586769671	
(191143503937)	210937269548	197333765611	إجمالي الخصوم غير جارية
			الخصوم الجارية
(20420300546)	53048238230	32627937684	حسابات قابلة للدفع
(-6395659823)	14377009923	7981350100	الضرائب
63810856805	226113984973	289924841778	ديون أخرى
251173889	0.00	251173889	الخزينة
(260461302675)	293539233125	330785303450	إجمالي الخصوم الجارية
2992417175	969580146107	972572563282	مجموع الخصوم

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 4.

التحليل لجانب الخصوم:

- رؤوس الأموال الخاصة: سجلت تجاوز للمبلغ المقدر لها عن المبلغ الفعلي 39349850785 دج، وهذا راجع الى انخفاض قيمة المبالغ.

- فارق إعادة التقييم: المبالغ متساوية بين القيمة التقديرية والقيمة الفعلية وبالتالي انحرافها يساوي 0.

- الأرباح: من خلال الدراسة السابقة تبين أن القيمة التقديرية أرباحها 0 والقيمة الفعلية سالبة بمبلغ 54059327578 دج.

- حقوق الملكية: لا توجد انحرافات بينهما لأن القيمة التقديرية تساوي 0 وكذا القيمة الفعلية.

- حساب الارتباط: كان المبلغ المقدر أكبر من المبلغ الفعلي 4240177108888 دج، ويظهر نتيجة انخفاض المبالغ المتعلقة بعلاقة الارتباط بين الوحدات ويعتبر من الحسابات التي ترصد.
- الاقتراضات والديون المالية: ارتفعت نسبتها الفعلية عن المقدرة 511851513 دج، وهذا راجع الى ان المؤسسة زادت من حجم اقتراضها طويل الأجل بالنسبة للسنة السابقة.
- حقوق غير المتداولة: المبلغ الفعلي سجل ارتفاع من المبلغ المخطط له بمبلغ 63097652424 دج.
- حسابات قابلة للدفع: نلاحظ أن الانحراف سالب وهذا راجع أن المبلغ الفعلي أكبر من المقدر بمبلغ 20420300546 دج.
- الديون أخرى: زادت قيمة الديون الاخرى فقدرت 289924841778 دج، والمبلغ الفعلي لها كان يساوي 226113984973 دج، وهذا ناتج عن زيادة توجه المؤسسة الى الديون قصيرة الاجل.
- الخزينة: نلاحظ أيضا من خلال الدراسات السابقة أن قيمة الخزينة تساوي مع المبلغ المخطط له 251173889 دج.

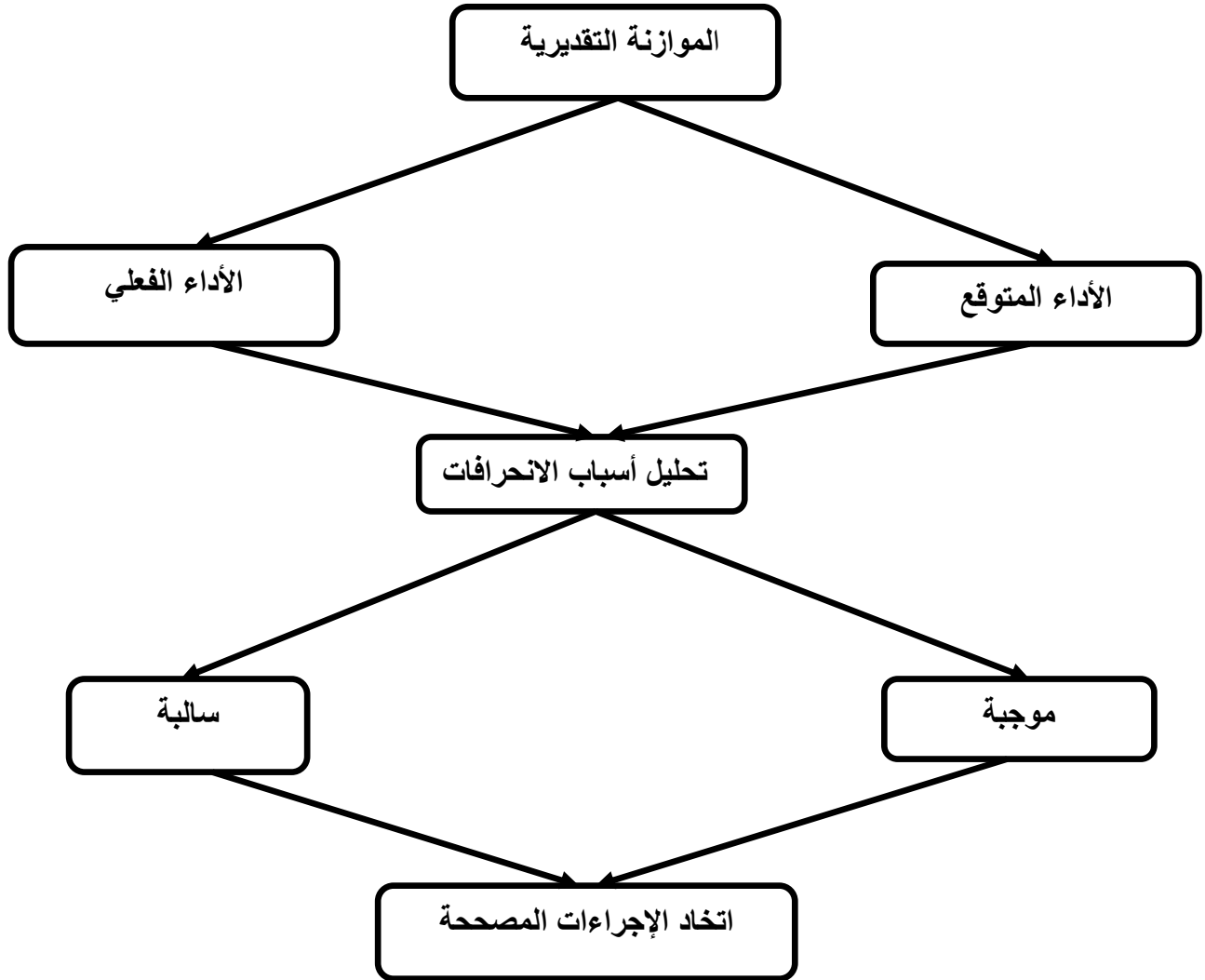
المطلب الثالث: مساهمة أداة الموازنة التقديرية في تقييم الاداء المالي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنتين (2018-2019)

سنتطرق في هذا المطلب الى كيفية مساهمة اداة الموازنة التقديرية في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنتين (2018-2019)

تساهم أداة الموازنة التقديرية في تقييم أداء مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" وذلك من خلال الاستعانة بها كأداة للتخطيط والرقابة عن طريق مقارنة القيم التقديرية له بما تحقق فعلا، ولها أهمية في تفادي الكثير من حالات الفشل وتحديد الانحرافات، واصدار الأوامر المناسبة واجراء التعديلات الملائمة لتلك الانحرافات، وتعتمد عليها المؤسسة من خلال تحديد الأداء الفعلي للأنشطة ومقارنته مع الأداء المتوقع، تم تقوم المؤسسة بتحديد الانحرافات واسبابها تم تقوم بتوصيل تلك الانحرافات للادارة العليا التي تقوم بدراسة البدائل المتاحة واتخاذ الاجراءات التصحيحية لتجنب الانحرافات قبل وقوعها ومنع تكرارها.

ومن خلال تحليل انحرافات جانب الأصول والخصوم للميزانيات 2018 و 2019 نلاحظ أن مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" عموما سجلت انحرافات بين المبالغ المقدر المبنية على ميزانية السنة السابقة 2018 والمبالغ الفعلية للميزانية المتعلقة سنة 2019، حيث أن لكل نتيجة سبب أدى لنشوتها وبالتالي اذ كان هذا الانحراف في صالح المؤسسة فالنسبة لها هو انحراف إيجابي ويجب عليها الاحتفاظ به وتكراره في التقديرات اللاحقة، أما إذا كان الانحراف يضر بالمؤسسة فهو يعتبر انحراف سلبي ويجب عليها البحث عن مسبباته ومحاولة اتخاذ كل الإجراءات التصحيحية لعلاجه وتفاديه مستقبلا؛ والشكل الموالي يوضح ذلك.

الشكل رقم 14: مساهمة أداة الموازنة التقديرية لتقييم أداء المالي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" للسنتين (2018-2019)



المصدر: من اعداد الطالبتين

من خلال الشكل نلاحظ أن أداة الموازنة التقديرية تساعد المؤسسة في عملية تقييم أدائها المالي، وذلك عن طريق إيجاد الإجراءات المصححة لتجنب تلك الانحرافات، بين الأداء الفعلي والأداء المتوقع.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل قمنا بتجسيد أهم ما تطرقنا اليه في الفصول النظرية على ارض الواقع، حيث تمت دراسة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة"، التي تعتبر من أهم المؤسسات الكبرى الجزائرية في مجال نشاطها وتتوزع فروعها على المستوى الوطن، وتقوم بعدة مهام منها ضمان استمرارية تموين زبائنها بالطاقة الكهربائية والغاز على الدوام بنوعية جديدة ولها عدة أقسام عديدة لكل منها مهام مختلفة، اعتمدنا خلال دراستنا على تطبيق بعض الأدوات المحاسبة الإدارية لتقييم الأداء المالي للمؤسسة من خلال أداة التحليل المالي ومن خلاله تبين لنا ان الوضعية المالية للمؤسسة جيدة لأنها تعتمد على أموالها اكثر من اعتمادها على أموال الغير، وكذلك أداة الموازنة التقديرية والتي من خلالها تبين ان المؤسسة تقيم أدائها المالي من خلال تحليل الانحرافات وتصحيحها.

الخاتمة

ان التقدم التكنولوجي وغيره من التطورات التي مست الاقتصاد أدى ذلك الى خلق جوى من المنافسة بين المؤسسات ومؤسسة أخرى وغيرهم من القطاعات فأبي مؤسسة ترغب في الدخول هذا الصراع لابد من أن تكون ذات مركز مالي قوي، وقادرة على تحمل المخاطر وتجاوزها، ومن بين المشاكل التي عانت منها العديد من المؤسسات مشكلة عدم دقة المعلومات والبيانات التي تطبقها الإدارة من اجل استخدامها في اتخاذ القرارات، وهذا نتيجة استخدام أدوات محاسبية تقليدية التي تركز على الجانب المالي فقط، وتهمل مختلف الجوانب الأخرى والذي حتمنا سوف يؤثر على أي قرار تتخذه المؤسسة هذا ما جعل العديد من الباحثين في مجال المحاسبة لإعادة النظر في هذه الأدوات التقليدية التي تركز على الجانب المالي فقط نتيجة هذه المشاكل ظهر ما يسمى بالمحاسبة الإدارية التي تهتم بتوفير المعلومات والبيانات داخل المؤسسة، والتي تعتمد على اكثر من الأدوات منها ما هو تقليده ومنها

ما هو حديث، ساهمت وبشكل واضح في حل المشاكل التي كانت تواجهها، وقد حاولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع ان نوضح كل المفاهيم النظرية المتعلقة بالمحاسبة الإدارية وأدواتها واجهنا بعد ذلك إلى إسقاط الدراسة النظرية في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" وقد حاولنا تطبيق بعض أدوات المحاسبة الإدارية ودراسة الأهمية التي تلعبها على مستوى مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة".

❖ نتائج الدراسة

ومن خلال هذه الدراسة استخلصنا العديد من النتائج والتي يمكن توضيحها في:
✓ عدم وجود معظم أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة رغم كبر المؤسسة وتعدد فروعها؛
✓ في محاولة تطبيق أداة التحليل المالي في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" تم التوصل ان هذه الأداة تعتمد على الجانب المالي فقط وهذا ما يدفع بالمؤسسة الى البحث على أداة لتقييم أداها المالي؛
✓ في محاولة تطبيق أداة الموازنة التقديرية في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" تم التوصل ان استخدام أنظمة التقدير والتخطيط يساهم بشكل كبير وفعال في عملية المتابعة والتقييم بمقارنة الأداء التقديري بالفعلي وكشف الانحرافات وتصحيحها.

❖ دراسة الفرضيات

بعد اجراء الدراسة النظرية والتطبيقية تم التوصل إلى:
✓ الفرضية الأولى: للمحاسبة الإدارية أدوات تمكنها من تقييم أدائها المالي تؤكد صحة الفرضية حيث ان نظام المحاسبة الإدارية أدوات إدارية منها ما هو تقليدي ومنها ما هو حديث تعتمد عليها المؤسسات في تقييم أدائها المالي
✓ الفرضية الثانية: تعد أدوات المحاسبة الإدارية من اهم الأدوات المعتمدة في تقييم الأداء المالي للمؤسسة تؤكد صحة الفرضية أي ان المحاسبة الإدارية تلعب دور فعال واهمية كبيرة في تقييم الأداء المالي للمؤسسات

✓ **الفرضية الثالث:** تستخدم مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" مجموعة من أدوات المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي تؤكد صحة الفرضية حيث قمنا بتطبيق أداة التحليل المالي والموازنة التقديرية في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" بالاعتماد على ميزانيات السنوات 2018-2021.

❖ التوصيات

- بناءً عن النتائج السابقة وانطلاقاً من هذه الدراسة يمكننا تقديم توصيات:
- ✓ تنمية الوعي لدى مسيري مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "ميلة" بأهمية تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية لما تقدم فرص نحو التطور؛
 - ✓ على المؤسسة انشاء مصلحة او قسم خاص بالمحاسبة الإدارية، يعني بتطبيق الادوات الازمة وتفعيل دورها في تحسين الاداء المالي من خلال مختلف مؤشرات؛
 - ✓ من الأفضل لو يتم اتباع أداة التحليل المالي في تقييم الأداء المالي نظراً لكثرة المقاييس المتعلقة به؛
 - ✓ من الأفضل لو يتم اتباع أداة الموازنة التقديرية في تقييم الأداء المالي وهذا للفائدة الكبيرة التي ستجنيها منها.

❖ افاق الدراسة

- ان النتائج المتوصل إليها في هذا الموضوع فتحت أمامنا آفاق تأمل ان تكون محل دراسات مستقبلية:
- ✓ دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة؛
 - ✓ التكامل بين أداة التكلفة المستهدفة وأداة التكاليف على أساس الأنشطة كأدوات للإدارة التكلفة الاستراتيجية؛
 - ✓ الموازنة التقديرية والتحليل المالي ودورها في تقييم الأداء المالي للمؤسسة اقتصادية.

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

أ. الكتب

1. أحمد محمود يوسف، فاطمة عبد الخالق، "المحاسبة الإدارية"، القاهرة، 2018.
2. أيمن الشنطي وعامر، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار البداية لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
3. توفيق محمد عبد المحسن، إدارة الجودة الشاملة وأزمة الاقتصاد العالمين، دار الفكر العربي، المملكة المتحدة، 2011.
4. ثناء علي القيانى، محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، دار الجامعة الإسكندرية، مصر، 2006.
5. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية، للطبعة الأولى، دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان، 2009.
6. جميل حسن النصار، استخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة، الطبعة الأولى، جامعة الأزهر كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، غزة فلسطين، 2016.
7. حامد سعد نور شمرتي، "بحوث العمليات"، الطبعة العربية، دار النشر مكتبة الذاكرة، بغداد، 2010.
8. حمزة محمود الزبيدي، "تحليل المالي لأغراض تقييم الأداء المالي ولتنبؤ بالفشل مؤسسة الأرق للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
9. دلال صادق الجواد، حميد ناصر الفتال، "بحوث العمليات"، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
10. عبد اللطيف أمام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى أحمد، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة الثانية، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2011.
11. عبد الله سعيد حرام، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية للمنشأة الصافية اليمنية، كلية العلوم الاقتصادية، عدن، اليمن، الطبعة الأولى، 2014.
12. كامل أحمد أبو ماضي، بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم الأداء للمؤسسات الحكومية، مكتبة تيسان، للطباعة والتوزيع فلسطين، غزة، 2018.
13. لحسن عبد الله بشيوا، بحوث العمليات، الطبعة العربية، دار يازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
14. محمد راضي عبد الكاظم، ترشيد القرارات الشهير باستعمال تقنية التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف من المديرية العامة للماء، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد، العدد 46، الجزء الأول، جامعة الاتبار، بغداد، العراق، 2019.

15. محمد محمود الخطيب، "الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم شركات المساهمة"، الطبعة الأولى؛ دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
16. محمد مسعود الثعلب، نصر صالح محمد، التكلفة على أساس النشاط، الطبعة الأولى، دار الميسرة لنشر والتوزيع، عمان، 2015.
17. محمود الفياض، عيسى قدارة، "بحوث العمليات، الطبعة العربية؛ دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
18. مدحت محمد أبو النصر، "الأداء الإداري المتميز"، المجموعة العربية للتدريب والنشر القاهرة، مصر، 2012.
19. منير شاكر محمد إسماعيل، عبد الناصر نور، "التحليل المالي مدخل لصناعة القرار"، لطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2008.
20. مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة الأولى، دار الميسرة لنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2007.
21. ناجي شايب الركابي، "المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الكتاب ولوثائق الوطنية، بغداد، 2017.
22. نعيم نمر داوود، "التحليل المالي دراسة نظرية وتطبيقية، دار البداية ناشرون وموزعون"، الطبعة الأولى؛ عمان، 2012.
23. نواف محمد عباس رماحي، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة الأولى، دار صفاء لنشر والتوزيع، عمان، 2009.
24. وائل محمد صبحي إدريس، سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2009.
25. وليد محمد عبد القادر، عبد الوهاب حيش، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

ب. المذكرات والرسائل:

1. أوراغ وناسة، "أثر التحليل المالي على أداء المؤسسة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016.
2. حجاج نفسية، أثر الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال على الأداء المالي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2017.

3. حنان بودرسة "علاقة إدارة الجودة الشاملة بتقييم أداء العاملين"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر تخصص، تجارة دولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر 2012 .
4. درويش مصطفى الجخلي، " دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي"، الطبعة الأولى، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
5. دريدي أحلام، "دور استخدام أساليب بحوث العمليات في تحسين أداء المؤسسات الجزائرية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، علوم تخصص لأساليب الكمية في التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018.
6. راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل في تخفيض لتكاليف، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية علوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008.
7. سليمة تي، صبرينة خفاش، "دور التكلفة المستهدفة في تقييم الأداء"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، الجزائر، 2018.
8. شكري معمر سعاد، "محاضرات في الموازنات التقديرية" كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محند او محاج، البويرة قسم المالية والمحاسبة، محاسبة ومراجعة، موجهة للسنة الثالثة ليسانس، 2020.
9. العيفة رحيمة، مساهمة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في اتخاذ القرار المالي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2021.
10. ليندة مريشة "دور الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي" مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محند أولحاج، البويرة، 2018.
11. مشعل جهز المطيري، "تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشروق الاوسط، الكويت، 2011.
12. مولاي الزين فاطمة، نقلوا كلثوم، محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أحمد دراية الجزائر، 2017.
13. مريم شكري، محمود نديم، "تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013.

14. نوبلي نجلاء، "استخدام المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة"، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم لاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015.

ج. محاضرات:

1. سامية مقعاش، سلسلة محاضرات في الموازنات التقديرية، موجهة لطلبة السنة الثالثة تخصص مالية المؤسسة ومحاسبة ومراجعة ومحاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2019.

2. شكري معمر سعاد، "محاضرات في الموازنات التقديرية" كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محند او محاج، البويرة قسم المالية والمحاسبة، محاسبة ومراجعة، موجهة للسنة الثالثة ليسانس، 2020.

د. المجالات والأبحاث.

1. بورنيسة مريم، "الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية على ضوء النماذج لكمية العالمية لتنبؤ بالفشل المالي"، مجلة لعلوم الاقتصادية ولتسيير وعلوم تجارية، المجلد 12، العدد 2، جامعة بورداس، 2019.

2. تفرات يزيد، بن عيشي بشير، محاسبة المسؤولية كأسلوب لغرض تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد، 19، جامعة ام البواقي، الجزائر، 2016.

3. شريف غياض، مهري عبد المالك، "تقييم الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام مؤشر قياس المردودية"، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد 02، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر.

4. عبد الرؤوف حجاج، أحلام بن رنوا "دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي للمؤسسات النفطية" المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية العدد، 2015.

5. علي حبيش، نسرین قطاع، "أثر نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 16، العدد 22، جامعة البويرة، الجزائر، 2020.

6. فتحة سموم، "قياس كفاية الأداء عن طريق الموازنات التقديرية" مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية المجلد 4، العدد 3، جامعة الجزائر، 2013.

7. لواج عبد الرحيم، لطرش بلال، "تقييم الأداء وفق بطاقة الأداء المتوازن"، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، العدد 1، 2018.

ثانيا: باللغة الأجنبية:

1. Saoud chayed mashkour "analysis of financial statements" first edition alalamia for printing and designs sanmawa_Iraq,2018.

2. Herné stology-Michel.lebas "Comptabilité et analyse Financière" 2e Edition.
De boeck- paris 2010.
3. Jean- pierre lahille "Analyse Financiere" 3e édition. Dunod, paris, 2007.

الملاحق

SOCIETE
CENTRE

مركز خدمات لوجستية توريد الاغذية والاشجار - صليحة الشوان 2018-2019

EXERCIC
E
DATE

الملحق رقم (1)

BILAN ACTIF

ACTIF	note	brut 2019	amort 2019	2019	2018
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		12 550,00	12 550,00	0,00	0,00
Immobilisations corporelles					
Terrains		71 618 618,02		71 618 618,02	71 618 618,02
Agencements et aménagements de terrains		2 004 821,42	876 406,93	1 128 414,49	1 172 989,15
Constructions (Batiments et ouvrages)		89 200 762,46	33 421 967,08	55 778 795,38	57 577 037,79
Installations techniques, matériel et outillage		9 134 924 937,00	5 099 409 874,37	4 035 515 062,63	3 922 975 838,98
Autres immobilisations corporelles		1 002 985 323,65	564 707 295,73	438 278 027,93	412 451 043,45
Immobilisations en cours		1 633 913 521,41		1 633 913 521,41	1 286 707 863,17
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		11 934 660 533,94	5 698 428 094,10	6 236 232 439,84	5 752 503 390,54
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		195 000,00		195 000,00	42 854 751,93
Créances et emplois assimilés					
Clients		3 536 148 116,00	231 039 753,76	3 305 108 362,24	3 611 033 351,81
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		10 361 782,67	455 548,71	9 906 233,96	90 909 718,46
Impôts		28 102 820,92		28 102 820,92	27 603 040,36
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		118 485 382,54	2 226 778,43	116 256 604,12	200 821 379,73
TOTAL ACTIF COURANT		3 693 293 102,12	233 724 080,89	3 459 569 021,23	3 973 222 242,28
TOTAL GENERAL ACTIF		15 627 953 636,06	5 932 152 174,99	9 695 801 461,07	9 725 725 632,82

SOCIETE

CENTRE

مركز التجهيزات الخدمية لولاية الجزائر - ولاية الجزائر، 2019

EXERCICE 2019

DATE

الملحق رقم (2)

BILAN PASSIF

PASSIF	note	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		153 981 347,01	153 981 347,01
Résultat net		- 540 593 275,78	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	0,00
compte de liaison**		5 037 648 363,12	4 290 553 595,20
TOTAL CAPITAUX PROPRES		4 651 036 434,35	4 444 534 942,21
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		122 528 474,53	117 469 959,40
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		1 986 844 220,95	1 855 867 696,71
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		2 109 372 695,48	1 973 337 656,11
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		530 482 382,30	326 279 376,84
Impôts		143 770 099,23	79 813 501,00
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		2 261 139 849,73	2 899 248 417,78
Trésorerie passif		0,00	2 511 738,89
TOTAL PASSIFS COURANTS		2 935 392 331,25	3 307 853 034,50
TOTAL GENERAL PASSIF		9 695 801 461,07	9 725 725 632,82

BILAN ACTIF

الملاحق رقم (3)

ACTIF	note	brut 2021	amort 2021	2021	2020
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		12 550,00	12 550,00	0,00	0,00
Immobilisations corporelles					
Terrains		71 618 618,02		71 618 618,02	71 618 618,02
Agencements et aménagements de terrains		2 004 821,42	787 257,60	1 217 563,82	1 262 138,48
Constructions (Batiments et ouvrages)		89 200 762,46	29 825 482,25	59 375 280,21	61 173 522,62
Installations techniques, matériel et outillage		8 670 079 593,68	4 578 311 051,81	4 091 768 541,88	3 826 390 028,18
Autres immobilisations corporelles		942 633 076,91	516 597 916,63	426 035 160,29	413 028 668,50
Immobilisations en cours		1 083 790 875,49		1 083 790 875,49	1 071 458 280,81
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		10 859 340 297,96	5 125 534 258,28	5 733 806 039,68	5 444 931 256,60
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		8 741 827,62		8 741 827,62	9 219 654,91
Créances et emplois assimilés					
Clients		3 641 811 978,49	232 560 301,46	3 409 251 677,04	2 182 350 220,17
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		455 548,71	455 548,71	0,00	191 425,70
Impôts		20 098 588,76		20 098 588,76	21 543 935,85
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		192 666 785,40	2 207 727,11	190 459 058,30	114 553 373,60
TOTAL ACTIF COURANT		3 863 774 728,97	235 223 577,27	3 628 551 151,71	2 327 858 610,22
TOTAL GENERAL ACTIF		14 723 115 026,93	5 360 757 835,55	9 362 357 191,39	7 772 789 866,82

BILAN PASSIF

الملاحق رقم (4)

PASSIF	note	2021	2020
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		153 981 347,01	153 981 347,01
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		7 617 692,53	0,00
compte de liaison**		4 524 853 356,15	3 288 045 869,87
TOTAL CAPITAUX PROPRES		4 686 452 395,69	3 442 027 216,88
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		116 151 622,33	113 516 124,69
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		1 870 348 312,08	1 892 960 975,01
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		1 986 499 934,41	2 006 477 099,69
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		287 887 820,80	325 229 971,13
Impôts		57 187 983,13	42 285 759,80
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		2 344 329 057,37	1 956 769 819,32
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		2 689 404 861,29	2 324 285 550,25
TOTAL GENERAL PASSIF		9 362 357 191,39	7 772 789 866,82

mercredi 30 mars

1

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

الملاحق رقم (5)

	note	2019	2018
Ventes et produits annexes		3 370 469 276,11	3 087 952 976,03
Subvention d'exploitation		0,00	
Variations stocks produits finis et en cours		31 966,30	0,00
I - Production de l'exercice		923 584 488,97	1 032 453 272,78
Achats consommés		- 57 626 575,22	- 16 719 304,83
Services extérieures et autres consommations		- 120 586 731,18	- 110 794 186,32
II - Consommation de l'exercice		- 800 798 262,62	- 724 750 504,28
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		122 786 226,36	307 702 768,51
Charges de personnel		- 484 856 797,20	- 369 560 638,29
Impôts, taxes et versements assimilés		- 60 214 491,50	- 57 365 236,95
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 422 285 062,35	- 119 223 106,73
Autres produits opérationnels		107 963 223,62	97 025 897,39
Autres charges opérationnelles		- 17 451 216,68	- 19 393 502,82
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 393 224 248,57	- 504 480 052,87
Reprise sur pertes de valeur et provisions		190 063 350,59	77 985 757,54
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 540 593 275,78	- 472 542 369,14
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 540 593 275,78	- 472 542 369,14
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		3 665 783 105,42	3 262 964 630,95
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES		- 4 206 376 381,20	- 3 735 507 000,09
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 540 593 275,78	- 472 542 369,14
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 540 593 275,78	- 472 542 369,14

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

المطابق (ب) Définitif

	note	2021	2020
Ventes et produits annexes		3 270 008 968,04	2 975 922 749,04
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		1 388 996 356,79	1 144 831 583,87
Achats consommés		- 64 075 959,89	- 22 611 131,81
Services extérieures et autres consommations		- 128 048 089,72	- 153 581 432,96
II - Consommation de l'exercice		- 722 032 646,13	- 726 287 888,06
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		666 963 710,66	418 543 695,81
Charges de personnel		- 303 673 166,86	- 221 981 178,26
Impôts, taxes et versements assimilés		- 56 647 588,15	- 51 563 437,49
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		306 642 955,66	144 999 080,07
Autres produits opérationnels		103 282 512,69	88 613 280,76
Autres charges opérationnelles		- 8 259 749,48	- 24 951 325,50
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 449 557 882,22	- 383 676 770,62
Reprise sur pertes de valeur et provisions		15 535 705,26	2 814 657,47
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 37 730 032,04	- 176 142 129,35
Produits financiers		0,00	0,00
VI - RESULTAT FINANCIER		0,00	0,00
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 37 730 032,04	- 176 142 129,35
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		3 388 827 185,99	3 067 405 167,27
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES		- 3 426 557 218,03	- 3 243 547 296,62
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 37 730 032,04	- 176 142 129,35
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	263 631,13
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 37 730 032,04	- 175 878 498,23