الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université Mohamed KHIDHER -Biskra
جامعة محمد خيضر – بسكرة
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
Département des Sciences Fincières et de la
قسم العلوم : المالية والمحاسبة

الموضـــــــــــــــوع

دور أدوات محاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي

دراسة حالة: مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة –بسكرة-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة

إعداد الطالب(ة):

- طرشي وسيلة
- مباركي كنزة

الأستاذ المشرف:

شحتاني عبد العالي

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّـفـة	مؤسسة الانتماء
1	سعيدي عبد الحليم	أستاذ محاضر ب	رئيسا	**جامعة بسكرة**
2	شحتاني عبد العالي	أستاذ مساعد أ	مشرفا	**جامعة بسكرة**
3	عزوز ميلود	أستاذ محاضر أ	ممتحنا	**جامعة بسكرة**

السنة الجامعية : 2021/ 2020

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université Mohamed KHIDHER -Biskra
جامعة محمد خيضر – بسكرة
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
Département des Sciences Fincières et de la
قسم العلوم : المالية والمحاسبة

الموضـــــــــــــــوع

دور أدوات محاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي

دراسة حالة: مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة –بسكرة-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة

إعداد الطالب(ة):

- طرشي وسيلة
- مباركي كنزة

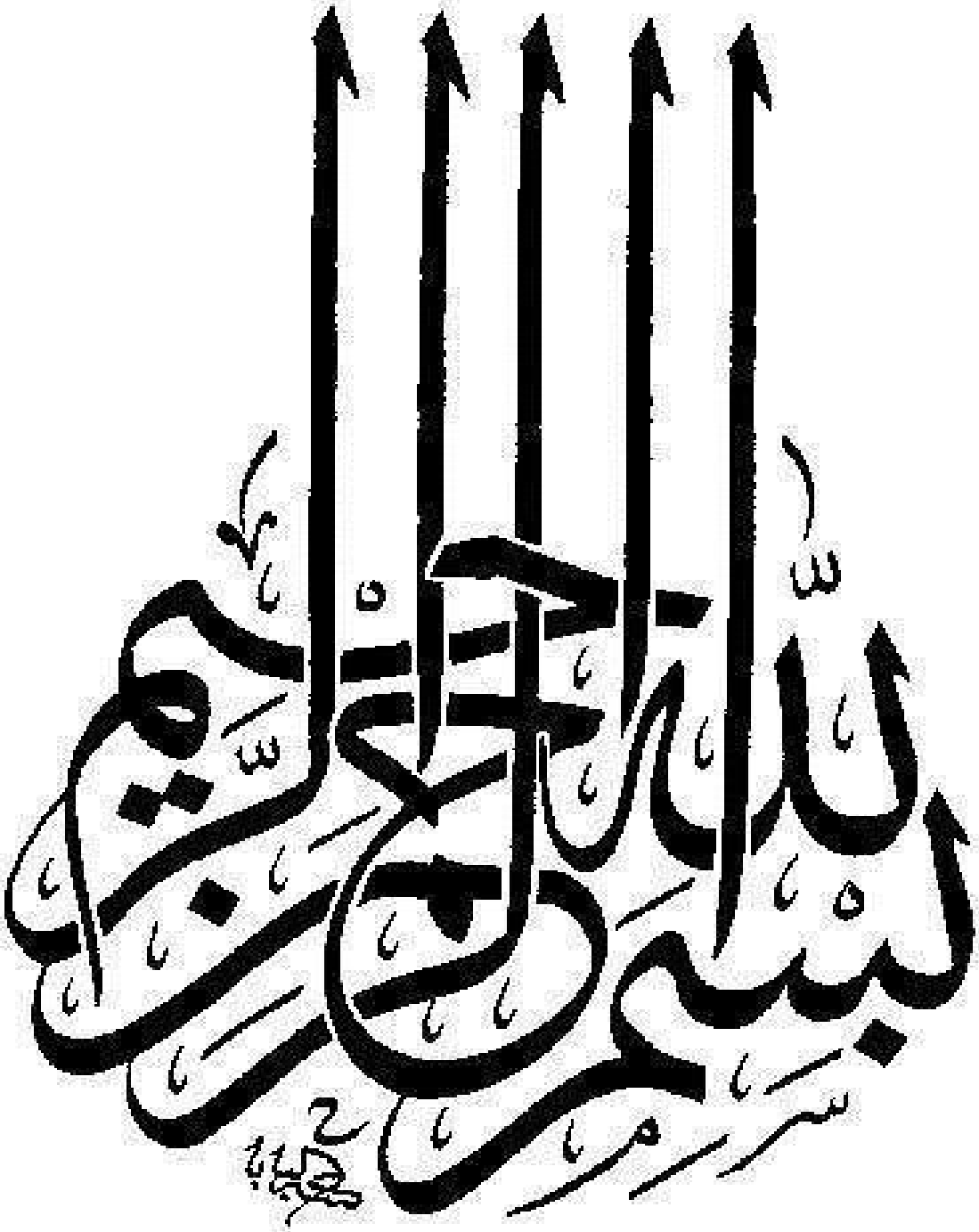
الأستاذ المشرف:

شحتاني عبد العالي

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّـفـة	مؤسسة الانتماء
1	سعيدي عبد الحليم	أستاذ محاضر ب	رئيسا	**جامعة بسكرة**
2	شحتاني عبد العالي	أستاذ مساعد أ	مشرفا	**جامعة بسكرة**
3	عزوز ميلود	أستاذ محاضر أ	ممتحنا	**جامعة بسكرة**

السنة الجامعية : 2021/ 2020


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

بسم الله الرحمان الرحيم

نحمد الله ونشكره ونستعين به في كل شيء ومن لا يشكر الناس لا يشكر الله اللهم أعنا على شكرك وحسن عبادتك، اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا على نعمة الهدايا والإرشاد يسرنا ويشرفنا في نهاية هذا العمل أن نتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف الأستاذ المحترم "عبد العالي شحتاني"، اعترافا منا بجميله أولا على قبوله الإشراف على الموضوع وعلى إشرافه وتوجيهاته ونصائحه؛

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى موظفي مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة – الذين مدو يد العون لإنجاز هذه المذكرة ونتوجه بالشكر الخاص إلى موظفي قسم المحاسبة الذين ساعدونا في الحصول على جميع المعلومات؛

وأيضا نشكر أعضاء اللجنة المناقشة التي ستناقش بدورها هذه المذكرة مع تقديم كامل احتراماتنا لهم؛

وفي الأخير نشكر كل من ساعدنا في اعداد هذه المذكرة من بعيد أو قريب.

الإهداء

الصلاة والسلام على من لا نبي بعده سيدنا ونبينا وحبيبنا محمد عليه أفضل الصلاة وأزكى التسليم، أما بعد:

- ❖ إلى الذي علمني الصمود في وجه صعوبات الحياة، وكان سندي الدائم في كل خطوة اخطوها الذي يرى نجاحي نجاحه الأكبر أبي الغالي النوي حفظه الله وأدامه فخرا لنا.
- ❖ إلى التي لا تقر العين إلا بوجودها، ولا يطمئن القلب إلا بجوارها، التي ضحت بالغالي والنفيس لأجلي فجعل الله الجنة تحت قدميها، أمي الغالية الخامسة عياط أدامها الله لؤلؤة تنير حياتنا.
- ❖ إلى أخي الغالي مراد أتمنى له النجاح حفظه الله لنا نعم السند والرفيق.
- ❖ إلى شمعة حياتي أختي الغالية وردة حفظها الله ورعاها.
- ❖ إلى أختي التي لم تلدها أمي ووجدت بقربها الراحة والطمأنينة والسكينة، أختي وصديقتي كنزة مباركي حفظك الله ورعاك.
- ❖ إلى رفيقات دربي اللواتي تقاسمت معهن أجمل لحظات حياتي: شفيقة، وسيلة، سارة، دنيا، عصماء، دنيا وحليمة أدام الله كل منهن نجمة تنير حياتي.
- ❖ إلى كل من يعرفني من قريب أو بعيد ويتمنى لي الخير.
- ❖ أهدي ثمرة عملي هذا إليكم جميعا.

وسيلة

الإهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى أما بعد:

الحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد والنجاح بفضله تعالى مهداة إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأدامهما نورا لدربي؛

لكل العائلة الكريمة التي ساندتني ولا تزال من إخوة واخوات إلى رفيقات المشوار اللاتي قاسمنني لحظاته رعاهم الله ووفقهن: وسيلة، وسيلة، سارة، شفيقة، دنيا، عصمة؛

إلى كل من يفكر ويبحث عن الارتقاء بالعلم في كل مكان أهدي هذا العمل المتواضع.

كنزة

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التطرق لإبراز دور أدوات محاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية المتمثلة في مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة – خلال فترة 2017-2018، معتمدين على منهج التحليل الوصفي في الجانب النظري، ومنهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي بواسطة وثائق للمؤسسة عبارة عن (قوائم مالية وميزانيات خاصة بالسنوات المذكورة أعلاه)، فقد تناولنا في هذا الموضوع ماهية محاسبة التسيير بالإضافة إلى أدوات محاسبة التسيير كما تطرقنا أيضا مفهوم تقييم الأداء المالي وأهم مؤشراته التي تساعد في قياس تحسين الأداء المالي للمؤسسة مع محاولة إسقاط الجانب النظري على المؤسسة المذكورة.

حيث توصلنا إلى عدة نتائج أهمها الأدوات المستخدمة في هذه المؤسسة ومدى مساهمتها في تحسين الأداء المالي، وتوصي هذه الدراسة بأنه ليس بالضرورة استخدام جميع الأدوات فهناك مؤسسات تعتمد على استخدام بأداة أو اثنين فقط في تسيير مؤسستها وتحسين أدائها المالي.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التسيير /تقييم الأداء المالي/ تحليل مالي.

This study aimed to address the role of management accounting ideologues in improving the financial performance of the economic institutions represented by the ziban mills in kantara biskra during the période 2017-2018, relying on the descriptive analysis method in the theretical aspect and a case study approach in the practical aspect by of documents of the institution consisting of lists finance and means budgets for the above mentioned years. In this topic, we disxussed the nature of management accounting in addition to management accounting tools. We also touched on the concept of evaluating financail performance and its most important indicators that help measure the financial performance of the institution with an attempt to project the theoetical aspect on the mentioned institution.

Where we reached several results, the most important of which are the tools used in this institution and the extent of their contribution to improving financial performance, this study recommends that it is not necessary to use all the tools, as ther are institutions of only one or two tools in managing their institution and improving its financail performance.

Key words :managment accounting/ improving financial performance/ financial analysis/ analytical accounting.

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1–1)	المقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير	9
(2–1)	منتجات مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة –بسكرة–	48
(2–2)	توزيع أفراد العينة حسب فئات المؤسسة	48
(2–3)	ميزانية الأصول المفصلة للسنتين 2017 –2018 لمطاحن الزيبان	57
(2–4)	ميزانية الخصوم المفصلة للسنتين 2017 –2018 لمؤسسة مطاحن الزيبان	58
(2–5)	الميزانية المالية المختصرة لسنة 2017 لمطاحن الزيبان	59
(2–6)	الميزانية المالية المختصرة لسنة 2018 لمطاحن الزيبان	59
(2–7)	حساب مؤشرات التوازن المالي للمؤسسة	60
(2–8)	حساب مؤشرات السيولة للمؤسسة	61
(2–9)	حساب مؤشرات اليسر المالي للمؤسسة	61
(2–10)	حساب مردودية المؤسسة	62
(2–11)	جدول التدفقات النقدية لسنتي 2017–2018 لمطاحن الزيبان	63
(2–12)	مدى قدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية	64
(2–13)	حساب النتائج حسب الطبيعة لسنتي 2017–2018	65
(2–14)	جدول حسابات النتائج التقديري لمطاحن الزيبان لسنتي 2017 –2018	66
(2–15)	مقارنة الميزانية التقديرية لمطاحن الزيبان القنطرة سنة 2017	67

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1–1)	عناصر نظام المعلومات	12
(1–2)	الوظائف الرئيسية للموازنة التقديرية	18
(1–3)	النموذج العام لسلسلة القيمة وأنشطتها	26
(1–4)	قاعدة التوازن المالي الأدنى	31
(1–5)	قاعدة تأمين الاحتياط	32
(2–1)	هيكلة مجمع الصناعات الغذائية أقروديف	46
(2–2)	هيكلة مصلحة الموارد البشرية	53
(2–3)	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة –بسكرة–	55

.

مقدمة

مقدمة:

إن التقدم الحاصل في أساليب الإدارة والتسيير والبحوث العلمية النظرية والتطبيقية وكذا المعلوماتية افرز معطيات جديدة لواقع الاقتصاد الحالي الذي اتسم بالضغوطات الشديدة والمستمرة على المؤسسات الاقتصادية من كل الجوانب (الاقتصادية والقانونية والاجتماعية). حيث جعل مسيري المؤسسات وخاصة الاقتصادية منها يدرسون الإجراءات كفيلة لاتخاذ القرارات المناسبة، في هذا المحيط المتذبذب وغير القار، الذي تعقدت فيه مهمة التقدير والتوقع، ومن هنا أصبح لزاما على مسيري المؤسسات العمل على تطوير أساليب التسيير وتبني أدوات محاسبة تسيير رقابية قادرة على ترقية الأداء وتحسينه مع تصحيح الأخطاء للوصول إلى تحقيق الأهداف المنشودة والمتمثلة عموما في محاولة التموقع في السوق لضمان البقاء في ظل المنافسة الشديدة والحادة بين المؤسسات، تركزت أساسا على معايير دقيقة وعالية في النوع والكم وحتى الشكل قصد تلبية رغبات المستهلكين، المتزايدة وفق هذا التطور الكبير في جميع مناحي الحياة، كل ذلك ألقى بثقله على المؤسسة مما جعل التفكير في إيجاد أساليب من شأنها حصر كل التعقيدات التي تفرضها المعلومات المقدمة عن هذا المحيط في كل أبعادها، ولن يتأتى ذلك إلا بتوفير مصدر دقيق للمعلومات تشخص فيه الظروف الداخلية والخارجية للمؤسسة.

ويعتبر تقييم الأداء المالي من أهم ما تعتمد عليه المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها، حيث أصبح لزاما على المدير المالي التعرف على المركز المالي للمؤسسة قبل التفكير في وضع الخطط المستقبلية، ونتيجة للتطورات الاقتصادية لم تعد النتائج التي تظهرها القوائم المالية الختامية للمؤسسات قادرة على تقديم صورة متكاملة عن النشاط دون تعزيزها بأداة أو أكثر من أدوات محاسبة التسيير، كما أن الأرقام المطلقة التي تظهرها هذه القوائم لم تعد قادرة على تقديم صورة عن الوضعية المالية للمؤسسات، لذلك لابد من خضوع تلك البيانات للفحص والتدقيق والتحليل والتقييم بهدف دراسة أسباب نجاحها أو فشلها، وتبيان جوانب القوة والضعف.

ونظرا لسرعة نمو القطاع الاقتصادي أصبح لازما على هذه المؤسسات الاعتماد على مجموعة من أدوات محاسبة التسيير (التقليدية، أو الحديثة)، وذلك من أجل تحسين الأداء المالي لها والحفاظ على مكانتها، من بين الأدوات المستخدمة التقليدية (التحليل المالي، المحاسبة التحليلية، الموازنات التقديرية....)أو الحديثة (بطاقة الأداء المتوازن، التكلفة المستهدفة.....).

وتعتمد المؤسسات على هذه الأدوات من أجل تحسين أداءها المالي وتحقيق الأهداف المخطط لها، حيث تقوم بمقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المحققة حتى تتمكن من تصحيح الأخطاء في المستقبل وتقديم نتائج إيجابية.

مما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية للموضوع كالاتي:

❖ **فيما يتمثل دور أدوات محاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؟**

وحتى يتسنى لنا الإلمام بجوانب الموضوع لابد من تجزئة الإشكالية إلى أسئلة فرعية تتمثل في:

- فيما تتمثل أدوات محاسبة التسيير؟
- كيف تساهم أدوات محاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي؟

- هل تعتمد المؤسسة على أدوات محاسبة التسيير؟
- ماهي الأدوات التي تعتمدها مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة في تحسين أدائها المالي؟

❖ **الفرضيات:**

- تنقسم أدوات محاسبة التسيير إلى قسمين هناك أدوات تقليدية (الموازنة التقديرية، التحليل المالي، المحاسبة التحليلية، محاسبة المسؤولية، نظام المعلومات...) وأدوات حديثة (لوحة القيادة، بطاقة الأداء المتوازن، التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس النشاط.....)؛
- تساهم أدوات محاسبة التسيير في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي؛
- نعم تعتمد المؤسسة على البعض من أدوات محاسبة التسيير؛
- تعتمد مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة على أدوات تقليدية تتمثل في (التحليل المالي من خلا قياس مؤشرات الأداء المالي، والمحاسبة التحليلية في حساب منتوجاتها).

❖ **أهمية الموضوع:**

تكمن في إبراز دور أدوات محاسبة التسيير التقليدية والحديثة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، حيث نحاول التعريف بهذه الأدوات التي تحظى بأهمية بالغة جعلت المحاسب صانعا للقرارات الاستراتيجية، وأيضا الأداء المالي الذي يعد موضوع اهتمام المؤسسات الاقتصادية والتي تسعى إلى تحسينه والوصول إلى أحسن المستويات الأداء، لهذا تم الربط بين أدوات محاسبة التسيير وعملية تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

❖ **أهداف الدراسة:**

- التعرف على الأدوات التقليدية والحديثة لمحاسبة التسيير التي تستخدمها المؤسسات بشكل كبير وواسع؛
- معرفة ما إذا كان هناك علاقة بين استخدام أدوات محاسبة التسيير والتحسين في الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية؛
- التعرف على واقع استخدام أدوات محاسبة التسيير التقليدية من قبل المؤسسة محل الدراسة.

❖ **أسباب اختيار الموضوع:**

- الرغبة في التعرف على الموضوع والتعرف أكثر على المفاهيم المتعلقة به من الناحية التطبيقية (ميدانيا)؛
- من أجل معرفة الأدوات التي تنتهجها المؤسسة لتقييم وتحسين الأداء المالي لها.

❖ **الدراسات السابقة:**

– (نوبلي نجلاء،2015)، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية–دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة–

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين أدوات المحاسبة الإدارية والأداء المالي وتجسيدها على أرض الواقع من خلال مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، تناولت أهم مؤشرات المعتمدة في عملية قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وقد توصلت للنتائج التالية:

– لا تقوم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بتطبيق أي أداء من أدوات المحاسبة الادارية الحديثة منها أو التقليدية في الوقت الحالي؛

– أن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب –بسكرة– لا تهتم بتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية بحجة أنها لا تقوم بأية إضافة موجبة لها بقدر ما تتطلب من تأهيل اليد العاملة وتوفير الوسائل اللازمة؛

توصي الباحثة بضرورة إنشاء مصلحة أو قسم خاص بالمحاسبة الإدارية يهتم بتطبيق الأساليب اللازمة وتفعيل دورها في تحسين الأداء المالي من خلال مختلف مؤشراته، كما أنه من الضروري مواكبة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة للتطور التكنولوجي فيما يخص إجراءات قياس الأداء المالي والمحاسبة التحليلية.

– وهيبة حوحامدي، 2017، واقع تطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير ومدى كفاءتها في تحسين الأداء المالي لمؤسسة الاقتصادية:

تناولت واقع تطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في تحسين الأداء المالي لمؤسسة نفطال بأم البواقي، حيث اهتمت هذه الدراسة في الجانب النظري بالتعريف بالأساليب الحديثة لمراقبة التسيير بينما في الجانب التطبيقي ركزت على أسلوب من الأساليب الحديثة وهي بطاقة الأداء المتوازن، وبالتالي حاولت تطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن على المؤسسة محل الدراسة وتوصلت للنتائج التالية:

– أن تقييم المؤسسة يكون بشكل كبير وأكثر دقة وفعالية وهذا على المدى الطويل من خلال استخدام أدوات مراقبة التسيير الحديثة؛

– تقييم الأداء المالي بالشكل الصحيح يعطي نتائج أكثر صحة ودقة؛

–لا يتم تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية بفاعلية إلا عن طريق إنتاجها لمراقبة التسيير؛

– تبين أن المؤسسة لا تعتمد على أسلوب بطاقة الأداء المتوازن بل تعتمد أساليب أخرى.

❖ **منهجية الدراسة:**

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري للموضوع ومن خلال عرض شامل لكل المفاهيم النظرية المتعلقة بمحاسبة التسيير وأدواتها من جهة، والأداء المالي ومختلف مؤشرات قياسه من جهة أخرى، كما استخدمنا منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي من أجل تحليل بعض المؤشرات والجداول الواردة في هذا الجانب.

❖ **صعوبات الدراسة:**

- قصر المدة الزمنية المتاحة للبحث بالإضافة إلى مجموعة من العوامل من بينها الوضع الحالي الصحي في ظل أزمة كورونا مما استصعب علينا التربص.

- عدم التحصل على كل المعلومات اللازمة من طرف المؤسسة التي تمت فيها الدراسة.

الفصل الأول :

الإطار النظري لمحاسبة التسيير

وأدواتها والأداء المالي

تمهيد:

إن تفوق المؤسسات الاقتصادية يقاس بقدرتها على تحسين أدائها وتحقيق البقاء والتميز مقارنة بمنافسيها، ولتحقيق ذلك توجب عليها الاهتمام بتوفير كافة المعلومات المالية وغير المالية التي تمكنها من اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، هذا ما تقدمه محاسبة التسيير التي تعد من أهم فروع المحاسبة التي تسمح بتوفير معلومات دقيقة وشاملة تساعد متخذ القرار .

نتطرق في هذا الفصل:

المبحث الثالث: أهمية أدوات محاسبة التسيير في تحسين اداء المالي

المبحث الثاني: تحسين الأداء المالي

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التسيير وأدواتها

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التسيير وأدواتها.

تعتبر محاسبة التسيير جزء من نظام المعلومات المحاسبي أو أحد فروع المحاسبة، تقوم بقياس وتحليل المعلومات المالية وغير المالية وجعلها في متناول المستويات الإدارية المختلفة لاستخدامها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء ووضع الاستراتيجيات الملائمة، وهذا من خلال استخدام مجموعة من الأدوات التقليدية (المحاسبة العامة، محاسبة التكاليف، التحليل المالي والميزانية التقديرية) والحديثة (لوحة القيادة، التكلفة على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن، التكلفة المستهدفة).

هذا أهم ما سنتطرق إليه في المبحث الأول:

المطلب الأول: ماهية محاسبة التسيير؛

المطلب الثاني: الأدوات التقليدية لمحاسبة التسيير؛

المطلب الثالث: الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير.

المطلب الأول: نطاق محاسبة التسيير

سنتطرق إلى كل ما له علاقة بمحاسبة التسيير من مفهوم وأهداف وخصائص وغيرها.

أولا: ماهية محاسبة التسيير:

1-مفهوم محاسبة التسيير:

في الحقيقة لا يوجد تعريف موحد لمحاسبة التسيير وذلك لرغبة كل باحث في دراسة جانب معين من هذا المفهوم، واختلاف احتياجات الإدارة والأهداف التي يسعى المسيرين والمؤسسة الوصول إليها، ولمحاسبة التسيير عدة مصطلحات منها محاسبة التكاليف ومحاسبة الإدارية لكن في هذا الموضوع سأتبنى مصطلح واحد هو محاسبة التسيير.(كردوسي، 2020، صفحة 163)

عرف أسامة الحارس محاسبة التسيير بأنها: نظام معلومات شامل موجه لخدمة وظائف الإدارة المختلفة، حيث يقوم بتوفير البيانات اللازمة وتحليلها وتفسيرها لتلبي احتياجات الإدارة وتحقيق أهدافها.(الحارس، 2004، صفحة 27)

كما عرفها فريق المحاسبة الإدارية بأنها: عرض المعلومات المحاسبية بصورة تؤدي إلى مساعدة وترشيد الإدارة في وضع السياسات وتصريف العمليات اليومية للمؤسسة.ة.(الفضل و ابراهيم، 2002، صفحة 11)

وعرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية على أنها: تطبيق ملائم يختص بتحليل المعلومات الاقتصادية الخاصة بمشروع معين، من أجل خدمة الإدارة لاتخاذ القرارات ووضع الخطط السلمية للوصول إلى أهداف اقتصادية معقولة.(إنعام، 2014، صفحة 26)

والمجلس الوطني الفرنسي عرفها على أنها: طريقة لمعالجة المعطيات التي تهدف بطريقة عامة إلى تسهيل عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة.(خنفري، صفحة 67)

من خلال التعريفات السابقة نستنتج أن محاسبة التسيير هي: عبارة عن مجموعة المبادئ والمفاهيم والطرق التي تطبقها المؤسسة من أجل تحقيق أهداف المراد الوصول إليها.

لمحاسبة التسيير عدة خصائصنذكر منها:(كردوسي، 2020، صفحة 164)

- التركيز على الأحداث الفعلية بن الماضي والحاضر؛
- الاهتمام بكل التفاصيل المتعلقة بتحليل العمليات؛

- التركيز والاهتمام بكل العمليات المتعلقة بالمؤسسة سواء كانت مالية أو غير مالية؛
- ترجمة النتائج وتقييمها على ضوء الأهداف المخطط لها لنشاط المؤسسة.

2-دور محاسبة التسيير: لمحاسبة التسيير دورا هاما في إدارة المؤسسة من خلال:(دبابش، 2011، صفحة 8)

- وضع المعادلات التقديرية نحو الأنشطة والعمليات الموجهة لتحقيق الأهداف المرتقبة؛
- وضع معادلات الأداء التي تكشف الانحرافات حالة وقوعها وإبلاغ الإدارة عنها؛
- إنجاز تقارير الأداء التي تعطي صورة واضحة ومتكاملة عن المؤسسة ككل بما فيها وحدات الإنتاج والأقسام بالإضافة إلى الإدارات عن مدى الالتزام بتنفيذ الخطط الموضوعية؛
- الاهتمام بالعنصر البشري وخلق روح التعاون بين المدراء والعمال من أجل تحفيزهم للوصول إلى الأهداف المخطط لها.

3-وظائف محاسبة التسيير: تعتبر الوظيفة الأساسية لمحاسبة التسيير هي مساعدة الإدارة على أداء وظائفها بشكل فعال، وتكمن وظائف الإدارة في التخطيط والتنظيم والرقابة والتوجيه، ومحاسبة التسيير تساعد في أداء كل من هذه الوظائف بالطرق التالية:(كردوسي، 2020، الصفحات 163-164)

- توفير البيانات: الحسابات والوثائق هي مستودع من كمية هائلة من البيانات والمعلومات والتي منها يتم صنع توقعات للمستقبل فهي بمثابة مصدر حيوي لتخطيط الإدارة؛
- تعديل البيانات: البيانات المحاسبية المطلوبة التي على إثرها يتم اتخاذ القرارات الإدارية يتم تجميعها وتصنيفها بشكل صحيح؛
- تحليل وتفسير البيانات: يتم تحليل البيانات المحاسبية ذات القوة للتخطيط الفعال واتخاذ القرار، لهذا الغرض يتم تقديم البيانات في شكل المقارنة؛
- وسيلة للتواصل: حيث تقوم بتوصيل خطط الإدارة من الأعلى إلى الأسفل وكذلك من الخارج من خلال المؤسسة؛
- تسهيل السيطرة: تساعد محاسبة التسيير في ترجمة الأهداف الاستراتيجية المحددة من أجل تحقيقها في الوقت المحدد بضمان الإنجاز الفعال لهذه الأهداف في السيطرة على التكلفة؛
- استخدام المعلومات النوعية: محاسبة التسيير لا تقتصر فقط على البيانات المالية لمساعدة الإدارة في صنع القرار، ولكن تستخدم معلومات التي قد لا تكون قادرة على قياس من الناحية النقدية والتي تجمعها من الاستبيانات الخاصة والمجموعات الإحصائية والسجلات.

ثانيا: علاقة محاسبة التسيير بالمحاسبة المالية:تتمثل العلاقة بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية في أوجه التشابه والاختلاف بينهما ومنه سنتطرق إلى أهم أوجه التشابه والإختلاف بينهما:

1-أوجه التشابه بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية:

- الاعتماد على نظام المعلومات المحاسبي (مدخلات-تشغيل-مخرجات)؛

- الاهتمام بالتدفقات النقدية والإيرادات والأعباء؛
- استخدام الأحداث الاقتصادية؛
- الاعتماد على مفهوم المسؤولية رغم اختلاف مجال التطبيق.

2-أوجه الاختلاف بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية:

الجدول رقم(1-1): المقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير

محاسبة التسيير	المحاسبة المالية
التقارير للمستفيدين الداخليين 'المديرين' من أجل التخطيط والتوجيه والرقابة.....الخ.	التقارير للمستفيدين خارج الشركة مثل الدائنون الجهات الحكومية.
تقارير ذات اتجاه مستقبلي والتركيز على قرارات ستؤثر في المستقبل.	قوائم على أحداث ماضية والتركيز على النتائج المالية لأنشطة فعلية.
إعداد تقارير تفصيلية قطاعية عن الأقسام والمنتجات و العملاء ....الخ، وتركز على البيانات المرتبطة حتى وإن كانت شخصية.	تحضير بيانات ملخصة عن الشركة ككل وتركيز على البيانات الموضوعية.
تطلب كلما ظهرت منفعتها.	تفرض بواسطة القانون

المصدر:(كردوسي، 2020، صفحة 168)

ثالثا: *محاسبة التسيير ووظائف الإدارة:*

تقسم الأنشطة التي تقوم بها الإدارة إلى وظائف متعددة منها: التخطيط، التوجيه، التنظيم، الرقابة واتخاذ القرارات.

ولإبراز دور محاسبة التسيير في خدمة الإدارة سيتم شرح مضامين هذه الوظائف، التي يمكن لمحاسبة التسيير تقديمها ومدى مساهمتها في أدائها.

1-التخطيط: يهدف إلى وضع خطط العمل التي يجب التمسك بها خلال فترة العمل المقبلة، والتي تكون في الغالب سنة مالية ويتم وضع الخطة بدراسة الظروف المتوقعة خلال فترة العمل في المستقبل، ويحتاج التخطيط إلى تحديد الإيرادات والمصروفات اللازمة للوصول إلى أهداف المؤسسة.

تساهم محاسبة التسيير في توفير الكثير من البيانات اللازمة لإعداد الموازنة التخطيطية، كما يمكن لها أيضا تعديل الخطط ومقارنة الإنجاز بالخطط الموضوعة، وتقديم التقارير الدورية التي تعمل على مقارنة الأداء الفعلي مع الخطط، وبهذا نقول أن محاسبة التسيير تساعد في وضع الخطط وتعديلها.(الرجبي، 2004، صفحة 17)

2-التنظيم والتوجيه: يهدف التنظيم إلى ترتيب العمال في مجموعات وظيفية وجغرافية للقيام بالأنشطة اللازمة لتحقيق أهداف المؤسسة، ويتم تنظيم هذه المجموعات بطريقة تبين سلطات كل فرد وكل إدارة في المؤسسة، ويتم التعبير عن التنظيم بصورة رسمية باستخدام الخريطة التنظيمية وفي هذا المجال تقوم محاسبة التسيير بمراعاة التنظيم الإداري الموضوع عند تجميع وقياس وتخصيص التكاليف على وحدات التسيير مما يسهل على الإدارة قياس أداء الوحدات.

ويهدف التوجيه إلى تحريك مجهودات المصادر الاقتصادية المتاحة بما فيها مجهودات العمال نحو الهدف المرغوب، ولتحقيق ذلك يجب أن تحدد واجبات العاملين بصورة واضحة، والعمل على حل مشكلاتهم اليومية وتوفير الحوافز المناسبة لهم.(الرجبي، 2004، صفحة 18)

3-الرقابة: تتم مزاولة الرقابة عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية للأنشطة بالخطط الموضوعة لكشف الانحراف بينهما ومعرفة أسباب ذلك والتقرير عنه، وبهذا فإن الرقابة هي عبارة عن مجموع الأنشطة التي تسعى إلى التأكد بأن المؤسسة تسير في الطريق المرسوم لها، وهذا بدوره يتطلب وجود خطط تحكم مسار عمل المؤسسة لأنه بدون ذلك يصعب الحكم على كفاءة الأداء.

تقوم محاسبة التسيير بمقارنة التكلفة الفعلية مع المخططة الواردة في الموازنات، على مستوى وحدات الإنتاج والأقسام والإدارات، وعلى مستوى المؤسسة ككل وتقوم بتقديم التقارير عن ذلك إلى الإدارة وهذا يساعد في تطبيق محاسبة المسؤولية.(الرجبي، 2004، صفحة 19)

4-اتخاذ القرارات: تهدف عملية اتخاذ القرارات إلى المفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار أنسبها وتقوم الإدارة بالمفاضلة بين المنتجات التي ستتعامل معها المؤسسة خلال فترة الموازنة والمفاضلة بين الأسواق التي سوف يتم تغطيتها، وفي مجال الرقابة تتم المفاضلة بين مجالات العمل اللازمة لمعالجة الانحراف، وكذلك يتم المفاضلة بين القرارات المتعلقة بمسائلة الأفراد، وفي كل الحالات السابقة يجب اختيار أحد البدائل الممكنة للقرار.

وتقوم الإدارة باتخاذ قرارات روتينية مثل أي المنتجات يجب إنتاجها اليوم، وأي المنتجات يجب إنتاجها غدا، وما هو المكان الذي يعمل فيه العامل اليوم وغدا.(الرجبي، 2004، صفحة 20)

المطلب الثاني: الأدوات التقليدية لمحاسبة التسيير

سنعرض في هذا المطلب بعض الأدوات التقليدية لمحاسبة التسيير، منها: نظام المعلومات، محاسبة التكاليف، التحليل المالي، الميزانية التقديرية ومحاسبة المسؤولية.

أولا: نظام المعلومات:

1-تعريف نظام المعلومات: يوجد العديد من التعاريف المختلفة من أهمها مايلي:

عرف على أنه إطار يتم في ظله التنسيق بين الموارد (موارد بشرية، وكومبيوتر) لتحويل المدخلات (البيانات) إلى مخرجات (معلومات) وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة.(القباني، 2003، صفحة 10)

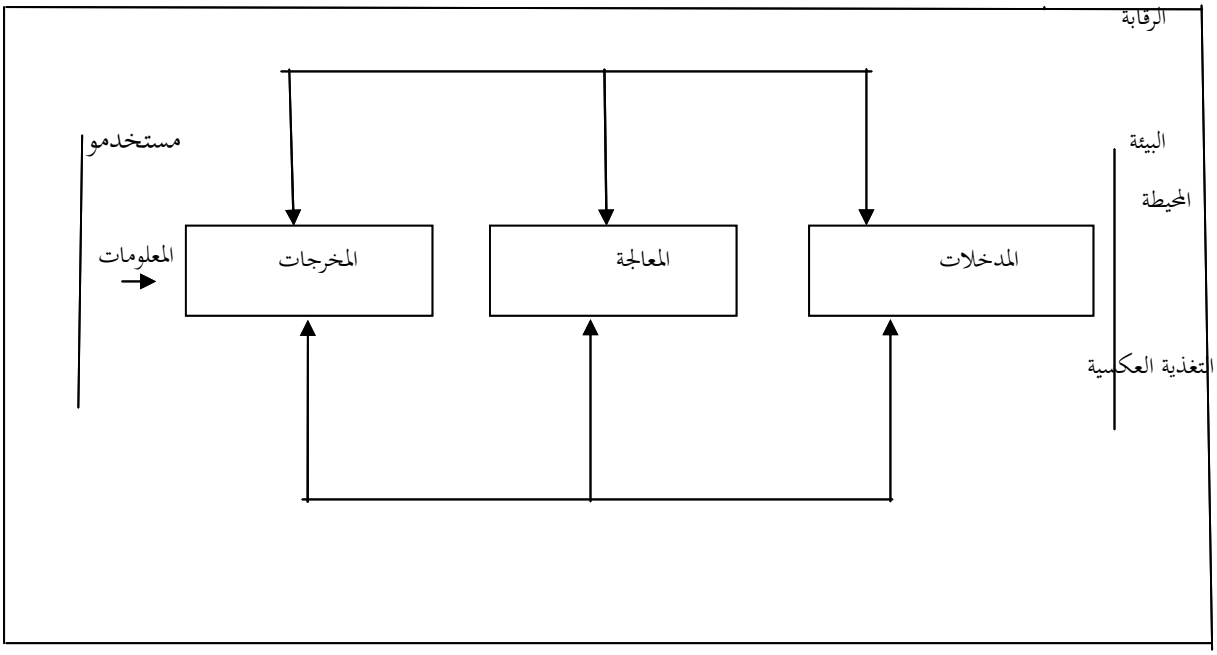
كما عرف أنه مجموعة الإجراءات المنظمة داخل مؤسسة معينة بين طريقة معالجة البيانات لتوفير المعلومات تستخدم لدعم عمليات صنع القرار والرقابة المنظمة.(مجدوب، 2014، صفحة 34)

2-عناصر نظام المعلومات:

يتكون من العناصر التالية:(مجدوب، 2014، الصفحات 35-36)

- المدخلات: تتضمن تجميع العناصر والأجزاء معا وإعدادها لكي يدخل النظام لمعالجتها والتأكد من أن المدخلات قد دخلت صحيحة إلى النظام، لأن عدم الدقة في البيانات الداخلة للنظام سيؤدي إلى نتائج خاطئة في المعلومات.
- المعالجة: يقوم نظام المعلومات بتحويل البيانات الخام إلى معلومات قابلة للاستخدام، ويجب أن تحدد أهداف المؤسسة والمعلومات المفيدة في تحقيق هذه الأهداف.
- المخرجات: يتم إيصال المعلومات إلى المستفيدين وفق أشكال مختلفة مثل التقارير والجداول والقوائم والأشكال البيانية، وهذه المعلومات يطلق عليها مخرجات نظام المعلومات، وهدفها الرئيسي هو إنتاج معلومات مناسبة للمستخدمين النهائيين.
- التغذية العكسية: هي عملية قياس ردة فعل المستفيدين على عمل النظام، فقد يقوم النظام بأداء وظائفه كما هو مفترض عند تصميمه، ولكن بعض المعلومات التي يقدمها لا تلائم حاجات المستخدمين، يطلب إحداث تغييرات في النظام هذه الطلبات يطلق عليها التغذية العكسية.
- الرقابة: قد توجد بعض الأخطاء في البيانات التي تم إدخالها وقد تفقد بعض البيانات لذلك يعتبر التأكد من صحة ودقة البيانات المخزنة من الوظائف الهامة لنظام المعلومات، ما تعتبر خطوة للتحقق من العناصر الرقابية المطبقة خلال مرحلتي التجميع والتشغيل.
- البيئة: تعتبر المؤسسة نظام مفتوح وقابل للتكيف، لذلك فهو نظام يتقاسم المخلات والمخرجات مع الأنظمة الأخرى في البيئة، لذا يتوجب إقامة علاقات مناسبة مع النظم الأخرى الاقتصادية والسياسية والاجتماعية في بيئتها حيث يمكن لنظام المعلومات أن يساعد المؤسسة في بناء علاقات مع هذه المجاميع.

شكل رقم(1-1):عناصر نظام المعلومات



المصدر:(مجدوب، 2014، صفحة 36)

ثانيا: محاسبة التكاليف:

1-تعريف محاسبة التكاليف: ليس لها تعريف واحد نذكر بعضها:(صالح و عطا الله رواد ، 1999، الصفحات 7-8)

يعرفها معهد محاسبي بلندن بأنها:

" عملية محاسبة على التكلفة بدءا من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولا الى تحديد علاقتها النهائية بمراكز ووحدات التكلفة".

ويعرفها البعض أنها:

" تعبر عن المبادئ والأساليب والنظم التي تطبقها المؤسسة لتخطيط ومراقبة الموارد المضحى بها من قبل المؤسسة".

وفي تعريف أخر:

" أنها امتداد للمحاسبة المالية، وتمتد الإدارة بتكلفة إنتاج أو بيع الوحدات من الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها للغير".

مهما اختلفت التعريفات نجد ان اغلبها يؤول الى أنها:

عبارة عن مجموعة من المبادئ والمفاهيم والطرق والأساليب والنظريات التي تبحث في متابعة عناصر الإنفاق في اي مؤسسة بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة عليها وترشيد قرارات الإدارة بشأنها، ويكون ذلك من خلال القيام بعملية تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير الأحداث التكاليفية بالمؤسسة ككل والمعبر عنها في صورة وحدات نقدية.

2-أهداف محاسبة التكاليف:

لمحاسبة التكاليف عدة أهداف نذكر منها:(صالح و عطا الله رواد ، 1999، الصفحات 7-8)

- قياس التكلفة: وهي مجموعة الأساليب والخطوات اللازمة لتحديد التكاليف بعد وقوعها فعلا ويساعد هذا في:

المساهمة في تحديد سعر بيع الوحدة؛

المساعدة في ضبط التكاليف من خلال مقارنة الرقم الفعلي والرقم المعياري لتكلفة الوحدة؛

المساعدة في تحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تتحقق عندها أفضل ربحية ممكنة في ظل الظروف والإمكانات المتوفرة؛

مساعدة المحاسب المالي في إعداد قوائم نتائج الأعمال وتقييم المخزون السلعي من الوحدات التامة والمنتجات تحت التشغيل؛

البيانات الفعلية المستخرجة تعتبر أساسا موضع الخطط اللازمة لتحضير الموازنات التقديرية الخاصة والدخول في العطاءات.

- الرقابة على التكاليف:

وتعني التحقق من حسن سير العمل وفقا للأهداف والبرامج المحددة مقدما وقياس الانحرافات عن الخطة الموضوعة ثم تحليل هذه الانحرافات حسب مسبباتها واتخاذ الإجراءات المصححة.

-الرقابة المانعة: قدرتها على تفادي الوقوع في الأخطاء وضمان الالتزام بحدود التكاليف المحددة سلفا وعدم تجاوز التكاليف الفعلية لها.

-الرقابة المصححة: وتتم بعد الانتهاء من الإنتاج بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المحددة سلفا.

ترشيد قرارات الإدارة والمساعدة في رسم السياسات: تعتبر من الوظائف الهامة التي تقوم بها الإدارة وتمثل عصب الوظيفة الإدارية.

3-وظائف محاسبة التكاليف:

على محاسب التكاليف القيام بمجموعة من الوظائف الرئيسية وهي المستخلصة من تعريف محاسبة التكاليف:(صالح و عطا الله رواد ، 1999، الصفحات 10-11)

- الوظيفة التسجيلية: الإثبات الفعلي أو التا ريخي للأحداث ذات الطابع التكاليفي والتي نستخرجها من الوثائق والمستندات وتتم عملية الإثبات في السجلات والدفاتر التكاليفية.

- الوظيفة التحليلية: تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات التكاليفية لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث التكاليفية، فهي تتولى فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.

- الوظيفة التفسيرية والإخبارية: القيام بصياغة نتائج العملية (أثناء التسجيل والتحليل والرقابة) في شكل قوائم وتقارير، توضع أمام الإدارة بما حدث من وقائع تكاليفية وتفسر لها تفسيرا علميا مدلول هذه الوقائع.

ثالثا: التحليل المالي

1-مفهوم التحليل المالي:(عبد السلام/ السيد، 2017، الصفحات 24-25)

عبارة عن عملية معالجة منظمة للبيانات المالية المتاحة عن مؤسسة ما للحصول على معلومات تستعمل في عملية اتخاذ القرارات وتقييم أداء المؤسسات التجارية والصناعية في الماضي والحاضر،وكذلك في تشخيص أية مشكلة موجودة (مالية أو تشغيلية)، وتوقع ما سيكون عليه الوضع في المستقبل ويتطلب تحقيق مثل هذه الغاية القيام بعملية جمع وتصحيح للبيانات المالية وتقديمها بشكل مختصر وبما يتناسب مع عملية اتخاذ القرار،وتتحقق غاية التحليل المالي من خلال تقييم الأمور التالية:

- التركيب المالي للمؤسسة المتمثل في أصول المؤسسة والمصادر التي حصلت منها على الأموال لحيازة هذه الأصول؛

– دورتها التشغيلية المتمثلة في المراحل التي يمر بها إنتاج السلعة أو الخدمة وبيعها وتحصيل ثمنها؛

– الاتجاهات التي يتخذها أداء المؤسسة على مدى سنوات عدة؛

– المرونة التي تتمتع بها المؤسسة للتعامل مع الأحداث غير المتوقعة كالانحراف في المبيعات والانحراف في التدفقات النقدية بسبب ظروف خاصة أو عامة.

مما تقدم، نستطيع القول ان التحليل المالي هو عبارة عن عملية منظمة تهدف إلى التعرف على مواطن القوة في وضع المؤسسة لتعزيزها، وعلى مواطن الضعف لوضع العلاج اللازم لها، وذلك من خلال القراءة الواعية للقوائم المالية المنشورة، بالإضافة الى الاستعانة بالمعلومات المتاحة وذات العلاقة مثل أسعار الأسهم والمؤشرات الاقتصادية العامة.

2-أهداف التحليل المالي:

يهدف التحليل المالي الى تحقيق الغايات التالية:(عبد السلام/ السيد، 2017، الصفحات 28-29)

- التعرف على حقيقة الوضع المالي للمؤسسة؛
- تحديد قدرة المؤسسة علىسداد دينها وقدرتها على الاقتراض؛
- تقييم السياسات المالية والتشغيلية المتبعة؛
- الحكم على مدى كفاءة الإدارة؛
- التعرف على الاتجاهات التي يتخذها أداء المؤسسة؛
- تقييم جدوى الاستثمار في المؤسسة؛
- الاستفادة من المعلومات المتاحة لاتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتقويم؛
- معرفة وضع الشركة في قطاعها.

3-أهمية التحليل المالي:

للتحليل المالي أهمية كبيرة نذكر منها:(الشيخ، 2008، صفحة 3)

- تحديد مدى كفاءة الإدارة في جمع الأموال من ناحية وتشغيلها من ناحية أخرى؛
- التحقق من مدى كفاءة النشاط الذي تقوم به المؤسسة؛
- المساعدة في عملية التخطيط المالي للمؤسسة؛
- مؤشر للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة؛
- الحصول على مؤشرات تبين فعالية سياسات المؤسسة وقدرتها على النمو؛
- إعداد أرضية مناسبة لاتخاذ القرارات الملائمة؛
- مؤشر على مدى نجاح أو فشل إدارة المؤسسة في تحقيق الأهداف المرجوة.

4-مستخدمو المعلومات التي يوفرها التحليل المالي:

للتحليل المالي استعمالات واسعة جعلت منه مجال اهتمام الكثيرين رغم اختلاف الأهداف التي يتطلعون إليها من تطبيقاته، ومن الجهات التي تستعمل التحليل المالي استعمالا واسعا مايلي:

- المستثمرون -ادارة المؤسسة نفسها
- سماسرة الأوراق النقدية. - الدائنون
- العاملون -المصالح الحكومية
- المؤسسات المتخصصة بالتحليل.

وتسعى هذه الفئات إلى الحصول على معلومات تختلف عن المعلومات التي تحتاجها الفئات الاخرى، وذلك لاختلاف الغاية في الحصول على المعلومات،إذا ما جرى التحليل المناسب للقوائم المالية للمقترض وتمت القراءة المناسبة للنتائج المستخرجة من التحليل.

5-وظائف التحليل المالي:

يستعمل التحليل المالي لتعرف أداء المؤسسات موضوع التحليل واتخاذ القرارات ذات الصلة بها، هذا ويمكن استعمال التحليل المالي لخدمة أغراض متعددة وأهمها:(عبد السلام/ السيد، 2017، صفحة 78)

- التحليل المالي(credit analysis):

يقوم بهذا التحليل المقرض وذلك بهدف التعرف على الاخطار المتوقع ان يواجهها في علاقته مع المقترض (المدين)، وتقييمها وبناء قراره بخصوص هذه العلاقة استنادا الى نتيجة هذا التقييم، وتقدم أدوات التحليل المالي المختلفة للمحلل، بالإضافةإلى الأدوات الاخرى، الإطار الملائم والفعال الذي يمكنه من اتخاذ القرار المناسب، وذلك لما لهذه الأدوات من قدرة في التعرف على المخاطر المالية إذا ما جرى التحليل المناسب للقوائم المالية للمقترض وتمت القراءة المناسبة للنتائج المستخرجة من التحليل.

- التحليل الاستثماري (investment analysis):

ان من أفضل التطبيقات العملية للتحليل المالي هي تلك المستعملة في مجال تقييم الاستثمار في أسهم الشركات، وسندات القرض ولهذا الأمر أهمية بالغة لجمهور المستثمرين من افراد وشركات ينصب اهتمامهم على سلامة استثماراتهم وكفاية عوائدها.

ولا تقتصر قدرته على تقييم الأسهم والسندات وحسب، بل تمتد هذه القدرة لتشمل تقييم المؤسسات نفسها، والكفاءة الإدارية التي تتحلى بها والاستثمارات في مختلف المجالات.

6-أدوات التحليل المالي:

من أهم الأدوات التحليلية الممكن استعمالها مايلي:

- مقارنة القوائم المالية لسنوات مختلفة:

تبين هذه الأداة التحليلية التغيرات التي تطرأ على كل بند من بنود القوائم المالية من سنة لسنة خلال سنوات عديدة، وذلك من خلال المقارنة بين بنود القوائم المالية للسنوات المختلفة، إذ تساعد هذه المقارنة في التعرف على مدى التقدم أو التراجع الذي تحققه المؤسسة على مدى سنوات حياتها.

- تعرف الأهمية النسبية لكل بند من بنود الموجودات والمطلوبات/التحليل الهيكلي:

وتقدم هذه الأداة معلومات هامة عن التركيب الداخلي للقوائم المالية وذلك من خلال تركيزها على عنصرين رئيسيين هما:

- مصادر الأموال في المؤسسة وكيفية توزيعها بين مختلف البنود من قصيرة الأجل وطويلة الأجل وحقوق المساهمين؛
- كيفية توزيع المصادر بين مختلف الاستخدامات من متداولة وثابتة وأخرى.

- قائمة التدقيق النقدي:

يعتبر هذا التحليل بديلا لتحليل قائمة مصادر الأموال واستخداماتها، وهو يقوم على اساس تحديد التدفقات النقدية التي تمت في المؤسسة خلال الفترة السابقة التي يشملها التحليل، وذلك بتقسيم هذه التدفقات الى ثلاث مجموعات هي: التدفقات النقدية من عمليات التشغيل، التدفقات النقدية من عمليات الاستثمار، والتدفقات النقدية من عمليات التمويل، وميزة هذا التحليل.

- التحليل المالي للنسب:

يقوم على اساس تقييم مكونات القوائم المالية من خلال علاقتها بعضها ببعض، أو بالاستناد الى معايير محددة بهدف الخروج بمعلوما ت عن مؤشرات وأعراض الظروف السائد في المؤسسة موضوع التحليل.(المالي، 2003، الصفحات 33-34)

رابعا: الميزانية التقديرية:

تعد الموازنات التقديرية إحدى الأدوات الهامة التي تستخدم من قبل مؤسسات القطاعين العام والخاص على السواء لغايات التخطيط، الرقابة وتقييم الأداء.

1-تعريفها:

تأثير الموازنات ملموس على مختلف القطاعات، فالمواطن العادي يتأثر بموازنة الدولة التي تتضمن حجم الإنفاق والإيرادات المتوقعة خلال الفترة القادمة، فالإيرادات المقدرة تحدد العبء الذي سيتحمله المواطن من ضرائب ورسوم وخلافه، كما أن حجم الإنفاق المتوقع الذي تقوم به الدولة يحدد طبيعة ومدى الخدمات التي ستقدم للمواطنين؛

تعتبر الموازنة خطة مالية مستقبلية تستخدم كأداة تخطيطية ورقابية من قبل معظم الحكومات في دول العالم، حيث تقوم كل دولة وقبل بداية كل عام بإعداد موازنة تحدد من خلالها مصادر الايرادات والتمويل التي تتوقع الحصول عليها خلال العام القادم، كما تحدد أوجه الإنفاق المتوقعة(طاهر و ابو نصار، 2013، صفحة 395)

2-أهدافها:

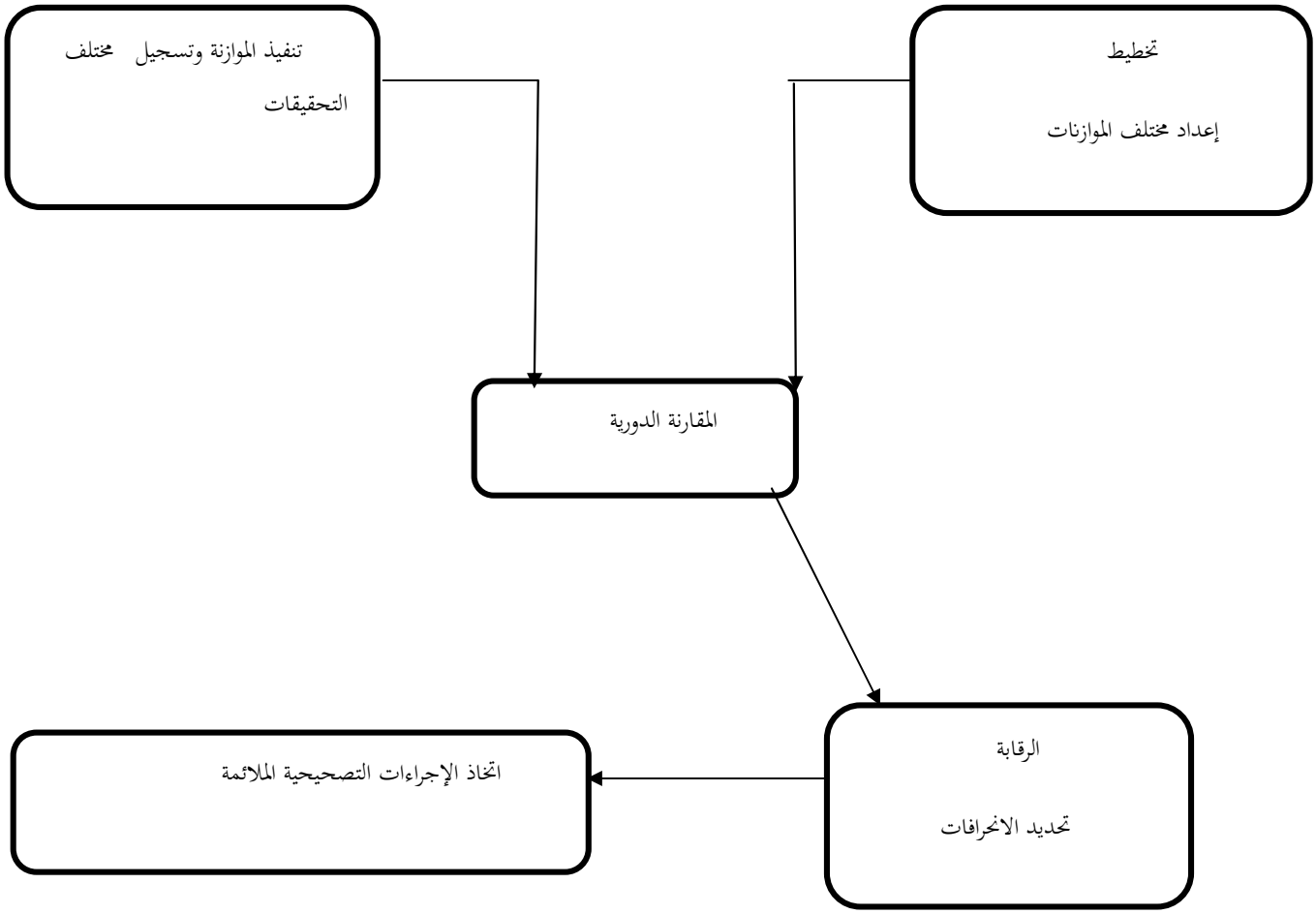
يجب على الإدارات المختلفة في المؤسسة معرفة المسؤوليات والواجبات الملقاة على عاتقها لضمان حسن التنفيذ وبالتالي الوصول إلى الأهداف المراد الوصول إليها ومنه فإن أهداف الميزانية التقديرية تتمثل في:

- التخطيط: يعتبر من الوظائف الأساسية للإدارة، وتعتبر الموازنات التقديرية إحدى أهم أدوات التخطيط التي تستعملها المؤسسة، فمن خلال وضع موازنة المبيعات للفترة القادمة تقوم بقية الإدارات في المؤسسة بالتخطيط للوصول إلى حجم المبيعات المتوقع، فعلى إدارة الإنتاج وضع الخطط اللازمة لضمان إنتاج الكمية المطلوبة للبيع، وعلى ادارة القوى البشرية في المؤسسة تدريب العاملين وتهيئتهم لإنجاز العمل المطلوب، وعلى إدارة المشتريات وضع الخطط لشراء ما تحتاجه المؤسسة من مواد ومستلزمات إنتاج أخرى.

- الرقابة على الأرباح والعمليات: تستخدم الموازنة، وكما ذكرنا سابقا، كأداة رقابية على أداء الأقسام المختلفة في المؤسسة، كما تستخدم كأداة للتحقق من وصول المؤسسة إلى أهدافها المخطط لها، وبالتالي تحقيق الأرباح التي تسعى لها، حيث يتم مقارنة الأداء الفعلي للمؤسسة مع الأداء المتوقع في الموازنة، ومن ثم يتم تحديد مدى كفاءة الإدارات المختلفة في إنجاز ماهو مخطط لها، فيتم مثلا مقارنة المبيعات الفعلية للمؤسسة مع المبيعات المقدرة في الموازنة للتعرف على مدى وصول إدارة المبيعات للأهداف المطلوبة منها.
- تقييم الأداء ومنح الحوافز: تستخدم الموازنات لدى العديد من المؤسسات كأداة لتقييم أداء الفرد والأقسام المختلفة، وبالتالي تحديد الحوافز الواجب دفعها للعاملين، حيث أصبحت العديد من المؤسسات تستخدم الموازنة كأداة تحفيز للأفراد عن طريق تحديد العمل المطلوب إنجازه من كل موظف في المؤسسة، وبالتالي فإن ما يصرف من مكافآت للعاملين يتحدد بمقدار وصول هذا الموظف إلى المطلوب منه في الموازنة.
- تسهيل الاتصال والتنسيق بين الأقسام:تساعد الموازنة على تسهيل وانسجام وترابط أداء الأقسام المختلفة، فمن خلال تحديد حجم المبيعات المتوقع للفترة القادمة يستطيع كل قسم في المؤسسة تحديد المطلوب منه، للوصول بالمؤسسةإلى الهدف المحدد بالموازنة، فكما ذكرنا سابقا، يحدد كمية الإنتاج المطلوبة من قسم الإنتاج من خلال الاعتماد على المبيعات المتوقعة، ومن خلال الإنتاج المتوقع يحدد قسم الصيانة والإصلاح ما تحتاجه الآلات من صيانة وقطع الغيار.
- توزيع المصادر المتاحة على الأقسام المختلفة: لكل مؤسسة مصادر تمويل وتشغيل محدودة، ومن خلال الموازنة تستطيع المؤسسة توزيع تلك المصادر على الأقسام المختلفة حسب حاجة وأهمية الدور الذي يقوم به كل قسم وبشكل يضمن حسن سير أعمال المؤسسة وتحقيقها لأهدافها والوصول بها الى أفضل الأرباح.(طاهر و ابو نصار، 2013، الصفحات 398-397)

3-الوظائف الرئيسية للموازنة التقديرية:

الشكل رقم (2-1): الوظائف الرئيسية للموازنة التقديرية



(alazar & separi, 2001, p. 275)

4-أنواعها: يوجد العديد من الأنواع حيث سنتطرق الى:(طاهر و ابو نصار، 2013، الصفحات 399-400-401)

- الموازنات الاستراتيجيةوالتكتيكية والتشغيلية:

تتسم الموازنة الاستراتيجية بأنها توضع من قبل الإدارة العليا، كما تتصف بتغطيتها لفترات مالية طويلة، 5-10 سنوات بالغالب، وبأنها لا تحتوي على تفاصيل بل تكون إجمالية، كما تتصف بأنها تغطي الأنشطة المختلفة للمؤسسة؛

أما الموازنة التكتيكية فيتم بالغالب وضعها من قبل الإدارة الوسطى في المؤسسة، وتغطي فترة زمنية تمتد بين 2-5 سنوات وتكون أكثر تفصيلا من الموازنة الاستراتيجية؛

أما الموازنة التشغيلية فتغطي سنة واحدة وتتسم بالتفصيل لمختلف الأنشطة المتوقع القيام بها خلال الفترة المالية القادمة.

- الموازنات قصيرة وطويلة الأجل:

فمن حيث الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة، قد تكون قصيرة الأجل حيث تغطي مدة سنة أو أقل، وقد تكون طويلة الأجل تغطي أكثر من سنة؛

وهناك ما يميز بين ثلاث انواع من الموازنة حيث يضيف الموازنة متوسطة الأجل،والتي تغطي من 2-5 سنوات، وبذلك تصبح الموازنة طويلة الأجل تغطي فترة تتراوح بين 5-10 سنوات؛

ان العديد من المؤسسات تضع موازنات طويلة الأجل كما تضع بنفس الوقت موازنات متوسطة وقصيرة الأجل.تعتبر متوسطة الأجل ترجمة وتفصيلا للموازنة طويلة الأجل، أما قصيرة الأجل والتي تكون أكثر تفصيلا وتعتبر ترجمة للموازنة متوسطة الأجل.

-الموازنة الشاملة والوظيفية:

الموازنة الشاملة هي موازنة تغطي كافة أوجه نشاط المؤسسة المختلفة بدءا بكمية وقيمة المبيعات المتوقعة وانتهاء بقائمة الدخل والميزانية العمومية وقائمة التدفقات النقدية؛

أما الموازنة الوظيفية فهي موازنة تغطي نشاطا محددا فقط، مثل موازنة المبيعات التي تغطي كمية وقيمة المبيعات المتوقعة للفترة القادمة، والموازنة النقدية التي تبين النقدية المتوقع استلامها ودفعها خلال فترة الموازنة.

- الموازنة التقليدية والصفرية:

يتم تقسيم الموازنة من حيث الأسلوب المستخدم في تقدير أرقام البنود التي تحتويها إلى موازنة تقليدية فيها يتم تقدير بنود الموازنة المتوقعة للفترة القادمة بالاستناد وبشكل كبير على تقديرات موازنات السنوات السابقة، مع إجراء الزيادة أو التخفيض على ذلك فإن البنود الواردة في الموازنات السابقة لا تحتاج الى تبرير من قبل الإدارات المعنية ليتم تضمينها في الموازنة القادمة، وإنما يكون التبرير، وبالتالي الحصول على الموافقة من قبل الإدارة العليا مطلوب في حالة وجود بنود جديدة لم تكن موجودة على الموازنات السابقة، أو للموافقة على الزيادة أو النقص المتوقعة لكل بند، كما أن التركيز في هذا الأسلوب يكون على بنود التكاليف والنفقات أكثر منه على بنود الإيرادات؛

أما فيما يتعلق بالموازنة الصفرية فيجب مناقشة وتبرير جميع النفقات المدرجة من الأقسام في كل مرة يتم فيها إعداد الموازنة، وكما لو كان البند يطرح لأول مرة، ويطلب من كل قسم في هذه الحالة تحديد الواجبات والمهام التي سينفذها خلال الفترة القادمة ونفقات كل نشاط من الأنشطة المتوقع القيام بها من قبل ذلك القسم، مع ترتيب تلك الأنشطة حسب درجة أهميتها في تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة، ثم تقوم لجنة الموازنة في المؤسسة بدراسة لهذه الأنشطة وتكاليفها وتخصيص الأموال المتاحة بناء على درجة أهمية كل نشاط.

4-مراحلها:

تعد الميزانية التقديرية وفق المراحل التالية:(نوبلي، 2015، الصفحات 101-102)

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

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

جمع المعلومات عن العوامل المتغيرة في المؤسسة: ذلك من خلال الإلمام بجمع العوامل الخارجية والداخلية التي تمكن أن تؤثر في المؤسسة أو أن تمس أهدافها الرئيسية؛

تحديد الأهداف العامة للمؤسسة: أي تحديد أهداف مختلف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة على المدى الطويل حيث لابد أن تكون هذه الأهداف واضحة ومفهومة قابلة لقياس والواقعية؛

وضع الاستراتيجيات والسياسات العامة للمؤسسة: بعد تحديد الأهداف العامة لابد للمؤسسة أن تختار الأساليب والوسائل طويلة الأجل مما يجزم سياستها واستراتيجيتها والتي نقوم بتحديد مختلف الضوابط التي تتحكم في مختلف الأنشطة؛

وضع الخطة المالية طويلة الأجل للمؤسسة: أي ترجمة كل من الاستراتيجيات والسياسات العامة إلى خطة مالية طويلة الأجل؛

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

- مرحلة إعداد الموازنة: وهي مرحلة يتم فيها تحديد مسؤولية إعداد الموازنات استنادا للهيكل التنظيمي للمؤسسة وفقا لمراحل الأنشطة، وكذلك يتم فيها تحديد خطوات العمل التي يجب إتباعها وفقا لتوقيت زمني محدد، وشرح الاستراتيجية الموضوعة لمراكز المسؤولة لاعتمادها، وبعد هذا يتم إعداد الموازنات للحصول على الموازنة الشاملة التي تلخص جميع أوجه نشاط المؤسسة.

مرحلة اعتماد الموازنات: وهنا تتم الموافقة على الموازنة من طرف الإدارة العليا ومن ثم توزيعها على مراكز المسؤولة لتنفيذها والرقابة عليها وتحديد الانحرافات وتصحيحها.

سادسا: محاسبة المسؤولية

1-مفهوم محاسبة المسؤولية:

من خلال التعريفات الموجودة وجدنا انه لا يوجد اتفاق بين المحاسبيين والباحثين على تعريف محدد حاولنا تلخيص التعاريف ككل لنستنتج تعريف واحد هو" محاسبة المسؤولية الاجتماعية أو ما يطلق عليها بمحاسبة الأنشطة عبارة عن نظام يقوم بتجميع وإعداد تقارير دورية عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية موجود في المؤسسة، بهدف تمكين الإدارة العليا من القيام بوظيفة التخطيط والرقابة على أداء هذه المراكز.

وهي تعتبر إحدى الأدوات الهامة التي تسهل عملية تفويض السلطة للإدارات المختلفة وتساهم في تعزيز مفهوم الإدارة بالأهداف ومفهوم الإدارة بالاستثناء.(طاهر و ابو نصار، 2013، صفحة 257)

أهداف محاسبة المسؤولية:(شرفي، 2015، الصفحات 34-35)

- المساعدة في تحديد إذا ما كانت استراتيجية المؤسسة والأنشطة التي لها تأثير مباشر على الموارد ومراكز الأفراد وقطاعات المجتمع؛
- تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة؛
- مساعدة إدارة الوحدة الاقتصادية في وضع البرامج الاجتماعية وتحديد مساهمتها اللازمة في ضوء الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها؛
- توصيل المعلومات الاجتماعية ونتائج القياس المحاسبي إلى الطوائف الاجتماعية المستفيدة من خلال قوائم اجتماعية تستحدث لهذا الغرض.

3-مراكز محاسبة المسؤولية:

تقسم دوائر وأنشطة المؤسسة إلى ثلاث مستويات من مراكز المسؤولية هي:(طاهر و ابو نصار، 2013، الصفحات 258-259)

- مراكز التكلفة:

وتتمثل في الأقسام أو الوحدات الإدارية التي لا تولد ايرادا بشكل مباشر للمؤسسة، بل تقدم خدمات لمراكز وأقسام أخرى داخل المؤسسة، مما يساعد هذه الأقسام على القيام بأعمالها وبالتالي توليد إيراد؛

وعند ربط مراكز التكلفة مع محاسبة المسؤولية، تكون الغاية الأساسية منها في هذه الحالة، الرقابة على مراكز التكلفة فيما يتعلق بالتكاليف والنفقات التي تصرف من خلال هذه المراكز للتأكد من عدم وجود إسراف أو تبذير لديها، وذلك من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع كل من التكاليف المعيارية والتقديرات الواردة في الموازنات التقديرية.

- مراكز الربح:

تتصف أنها مراكز مسؤولية يتولد منها إيرادا وتتحمل تكاليف وبالتالي يكتسب منها أرباح؛

ويمكن النظر لها على أنها مراكز شبيهة بالمؤسساتالمستقلة يتولد منها أرباح، إلا أنها لا تتمتع بصلاحية تحديد نوعية وحجم الاستثمار المستخدم في المركز؛

وبالتالي فان مسؤوليات وصلاحيات مدراء هذه المراكز تكون على بنود الايرادات والتكاليف الخاصة بالمركز، مع إعطاء الإدارة العليا، وليس مدراء هذه المراكز صلاحيات اتخاذ القرارات الخاصة بالاستثمار.

- مراكز الاستثمار:

تمثل الوحدات الادارية التي تكون مسؤولة عن كل من الإيراد والنفقات والاستثمار، حيث يمنح مدراء هذه المراكز صلاحيات التخطيط واتخاذ القرارات المتعلقة بكل من الإيرادات والتكاليف بالإضافة إلى نوعية وحجم الاستثمارات لدى هذه المراكز، وبناءا عليه فإن تقييم اداء مدراء هذه المراكز يستند إلى الربح الذي تحققه مع الأخذ بعين الاعتبار حجم الاستثمارات أو رأس المال المستثمر في هذه المراكز.

المطلب الثالث: الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير

أولا: لوحة القيادة:

1-تعريف لوحة القيادة:

عبارة عن نظام للمعلومات المحصلة من مصادر داخلية أو خارجية والمعروضة بشكل واضح، تحليلي وتركيبي تتعلق بجميع وظائف المؤسسة، ويكون هذا النظام شاملا وسهل الاستعمال كما يسهل ممارسة المسؤوليات وكذلك اتخاذ القرارات.(شوقي، صفحة 4)

2-أهمية لوحة القيادة:(شوقي، صفحة 4)

- أنها تشكل وثيقة معلومات في شكل خلاصة حول وضعية المؤسسة؛
- تتجه نحو مراقبة التسيير واتخاذ القرار؛
- تسمح للمسؤول في المؤسسة بتحليل الوضعيات وتوقع التطورات والاستجابة في الوقت الفعلي؛
- تعتبر وسيلة اتصال متجانسة بالنسبة لمختلف الأطراف التي تتشكل منها المؤسسة؛

– تظهر في شكل رسوم وأشكال بيانية وجداول مقارنة تحتوي على أرقام، تسمح بتحديد الانحرافات والكشف عن المشاكل واتخاذ الخطوات الضرورية لمعالجة الوضعية.

3-مزايا لوحة القيادة:

تتميز بأنها:(شوقي، صفحة 6)

– نظام سهل الاستعمال ويسهل ممارسة المسؤوليات؛

– تساعد في تقييم الأداء في المدى القصير؛

– تساهم في اتخاذ القرارات؛

– توضح وضعية المؤسسة ومحيطها؛

– توضح مدى تطابق النشاط الفعلي مع التقديري؛

– تمكن من الاستغلال الفوري للمعلومات.

4-مصادر لوحة القيادة:

تتمثل في مصادر داخلية وأخرى خارجية(شوقي، صفحة 8)

المصادر الداخلية:

– المصادر المحاسبية: التكاليف المختلفة؛

–المصادر الإحصائية: عدد المستخدمين، دراسات تطور الأعباء؛

– المصادر المأخوذة من الميزانية: تقييم الاستثمارات، ترتيب الديون حسب مدة استحقاقها؛

– المصادر التقنية: الكمية المثلى للإنتاج، عدد ساعات العمل.

المصادر الخارجية:(شوقي، صفحة 8)

– معلومات تخص المتعاملين مع المؤسسة بصورة مباشرة كالبنوك؛

– معطيات تقنية للنقابات المهنية كتحديد ساعات النشاط القصوى للعمل المستنبطة من الجمعيات العمالية لمختلف المستويات؛

– نتائج دراسة السوق.

ثانيا: نظام تحديد التكاليف على اساس الأنشطة:

1-تعريف التكاليف على أساس الأنشطة:

هي الأحداث أو المهمات أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين، ومن الأمثلة عليها شراء مواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الموبيليات، وتقطيع الأخشاب في تلك الصناعة، تجميع القطع الخشبية لغرض معين كصناعة الكراسي أو الخزائن الخشبية ومن ثم نشاط البيع والشحن للبضاعة المنتجة.(طاهر و ابو نصار، 2013، صفحة 210)

2-أنواع التكاليف على أساس الأنشطة:

يمكن تقسيم الأنشطة إلى أربعة أنواع رئيسية هي:(طاهر و ابو نصار، 2013، الصفحات 210-211)

– أنشطة المدخلات: ويقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بالاستعداد لصناعة المنتج، مثل نشاط البحث والتطوير.

– أنشطة العمليات: يقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بتصنيع المنتجات، مثل نشاط تشغيل الآلات المستعملة في صناعة المنتجات.

– أنشطة المخرجات: هي تلك الأنشطة المتعلقة بالتعامل مع العملاء، مثل نشاط بيع المنتجات.

– أنشطة إدارية: هي تلك الأنشطة التي تدعم الأنشطة الثلاثة الأولى، مثل نشاط الخدمات القانونية ونشاط خدمات المحاسبة.

3–مزايا التكاليف المبنية على أساس الأنشطة:

إن لاستعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة مزايا عديدة منها:(طاهر و ابو نصار، 2013، صفحة 211)

– التوصل الى تكاليف دقيقة للمنتجات؛

– التحسين في رقابة التكاليف الغبر مباشرة، فمعرفة الأنشطة المتعلقة بالتكاليف الغير مباشرة يؤدي الى تحديد المسؤولعن تلك التكاليف وبالتالي إخضاعها الى رقابة أكثر فاعلية بسبب معرفة الجهة المسؤولة عنها؛

– اتخاذ قرارات إدارية أفضل، فالتحديد الدقيق لتكاليف المنتجات يؤدي الى المساهمة في اتخاذ قرارات تسعير المنتجات على نحو أفضل للتوصل الى مستوى الربح المنشود.

4–عيوب التكاليف المبينة على أساس الأنشطة:

تتلخص العيوب في:–التكاليف العالية المتعلقة بالحصول على بيانات تكاليف الأنشطة المختلفة للمؤسسة، فتحديد الأنشطة الرئيسية للمؤسسة والتعرف إلى محركات التكلفة المتعلقة بهذه الأنشطة وتخصيص التكاليف الغير مباشرة لكل منتج من المنتجات، كل ذلك يتطلب تكاليف عالية يجب مقارنتها بالمزايا المتعلقةباستعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة؛

فإذا كانت التكاليف العالية لاستعمال نظام الأنشطة تفوق المزايا المتوخاة من استعمال النظام المذكور، فإنه يجب التخلي عندئذ عن تطبيق نظام الأنشطة، وبالمقابل إذا كانت تكاليف استعمال نظام الأنشطة ضئيلة إذا ما قورنت بالمزايا المتوخاة من استعماله فإنه يفضل استعمال نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة؛

– إن استعمال نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف الغبر مباشرة، فمثلا قد يكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف الغير مباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة، مما يؤدي الى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف الغير مباشرة كإهتلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني المصنع(طاهر و ابو نصار، 2013، صفحة 212)

ثالثا: التكلفة المستهدفة:

1–تعريف التكلفة المستهدفة:

تعرف على أنها تحديد تكلفة الإنتاج لمنتوج مقترح بحيث يحقق المنتوج عند بيعه هامش الربح المرغوب.

وتعريف أخر يقول: أحد أهم الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف والتي تهدف إلى تخصيص التكاليف الكلية للمنتج على مدار دورة حياته ويكون ذلك من خلال مساعدة القائمين على هندسة إنتاج التصميم، وبحوث التسويق.(تي و اخرون، 2018، صفحة 17)

من خلال هذه التعاريف وتعاريف أخرى مشابهة لها نستنتج أنها:

مدخل حديث للتحكم في تكاليف الإنتاج هدفه الأساسي هو خفض تكاليف الإنتاج في المؤسسة بما يضمن لها الربحية المرغوبة، ويتحقق ذلك من خلال قيامها بدراسات السوق التي توفر لها كل المعلومات المتعلقة باحتياجات ورغبات العملاء المتباينة والعمل على تلبيتها، من خلال توفير منتجات ذات تكلفة منخفضة وبسعر مناسب يتماشى مع أسعار المنافسين ويضمن للمؤسسة المكانة السوقية المرغوبة.

2-مبادئ التكلفة المستهدفة:

ترتكز التكلفة المستهدفة على عدة مبادئ أهمها:(تي و اخرون، 2018، صفحة 19)

- قيادة سعر التكلفة: ويعني ذلك أن التكلفة المستهدفة يتم احتسابها بناءا على تحديد السعر المستهدف؛
- التركيز على العميل: على الإدارة معرفة متطلبات العملاء الخاصة بالجودة وكذا تفضيلاتهم وردود أفعالهم؛
- التركيز على تصميم المنتوج: يقصد بذلك أن هندسة تصميم المنتوج تعتبر العنصر الأساسي في عملية خفض التكاليف؛
- عمل الفريق: يتطلب تصنيع المنتوج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات ومن مختلف إدارات المؤسسة من المختصين في بحوث التسويق، هندسة التصميم، التجهيز، وإدارة التكاليف؛
- دورة حياة المنتوج وتخفيض تكلفتها: هنا يجب الأخذ بعين الاعتبار جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتوج؛
- توجيه سلسلة القيمة: يجب إشراك كل أعضاء سلسلة القيمة من موردين ومصممين ومهندسين ومحاسبين وإداريين وموزعين في عملية التكلفة المستهدفة.

3-مزايا التكلفة المستهدفة:(نبو و الدين، 2019، صفحة 471)

- يؤدي أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحسين جودة المنتج عن طريق وضع أسلوب التكلفة المستهدفة كهدف واضح إلى جانب الأخذ بعين الاعتبار جودة المنتج؛
- تؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتجات بشكل ملحوظ؛
- تعمل على ترابط الأقسام الداخلية والعمل كفريق واحد، يأخذ على عاتقه مسؤولية التسويق والتخطيط وتطوير المنتج؛
- يمكن أسلوب التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عاملا مشتركا بين المهندسين للتصميم وأطراف خارجية مثل الموردين والعملاء؛
- يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثه.

المعوقات:لتطبيق التكلفة المستهدفة تواجه بعض المعوقات منها:(نبو و الدين، 2019، الصفحات 471-472)

- عدم وجود إطار يتسم بالعمومية يحدد متطلبات وخطوات التنفيذ نظرا لتركيز معظم الأبحاث التي تناولت هذا المدخل على تحليل التجارب الناجحة لبعض الشركات اليابانية مما أدى إلى نتائج تتسم بالخصوصية؛
- عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق الأساليب الحديثة لخفض التكلفة في إطار المحافظة على مستوى الجودة والأداء الوظيفي وبما يؤدي إلى الوصول إلى التكلفة المستهدفة؛

-عدم وضوح كيفية تخصيص الخفض المستهدف في تقديرات التكلفة الحالية أو المتوقعة لعمليات المؤسسة لتتساوى مع التكلفة المستهدفة؛

- صعوبة استمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة في إطار تطور تكنولوجي سريع ومتزايد ودخول منافسين جدد للأسواق.

رابعا: بطاقة الأداء المتوازن:

1-تعريف بطاقة الأداء المتوازن:

هي نظام إداري يهدف الى مساعدة المؤسسة على ترجمة رؤيتها، واستراتيجياتها الى مجموعة من الأهداف، والقياسات المترابطة، وذلك من خلال الاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن.(ماضي، 2018، صفحة 164)

2-أهمية بطاقة الأداء المتوازن:(ماضي، 2018، صفحة 177)

- توجه الشركات والمؤسسات إلى التركيز على تحقيق الرسالة بعد أن كان الاهتمام منصبا على البعد المالي فقط؛

- الربط بين الخطة السنوية قصيرة الأجل وبين الاستراتيجيات طويلة الأجل؛

- تحقيق فهم إداري أعمق لأوجه الترابط بين تنفيذ القرارات والأهداف الاستراتيجية المحددة؛

- تعتبر أداة من أدوات الإدارة الاستراتيجية، تنتهي بتحقيق الأهداف والغايات المطلوبة؛

- تقدم نظاما شاملا لترجمة الأهداف الاستراتيجية الى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تنعكس في صورة مقاييس أداء استراتيجية.

3-عوائق تطبيق بطاقة الأداء المتوازن:(ماضي، 2018، صفحة 178)

- الحاجة لرؤية مشتركة لاستراتيجية متفق عليها عند إعداد نموذج بطاقة الأداء المتوازن؛

- يمكن أن تفوق تكاليف بطاقة الأداء المتوازن في قياس أداء المنفعة المطلوب الحصول عليها؛

-صعوبة تحديد الوزن المرغوب للأهداف الأساسية التي تكون ذات أبعاد متعددة، لذا يلزم الإدارة أن تحدد الأهداف الثانوية التي تمثل موجهات للأداء، وفقا للأهداف الأساسية؛

- قلة الموظفين المؤهلين للتعامل مع نظام بطاقة الأداء المتوازن، مما يقود الى مقاومة تطبيق هذا النظام.

4-مقومات نجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن:(ماضي، 2018، صفحة 179)

- 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 تطبيق بطاقة الأداء المتوازن؛

- تكوين فرق العمل حيث أن تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن يشمل جميع مكونات المؤسسة، ولذلك ليس من المنطق أن يقوم بالعملية شخص واحد، بل هو جهد جماعي داخل المؤسسة؛

- تحديد الأهداف بشكل واضح، وتعريف المقاييس بشكل دقيق، حيث أنه من الأهمية بمكان أن يتم تحديد الأهداف بطريقة يفهمها القائمون على التنفيذ، ومراعاة الدقة والموضوعية في تعريف المقاييس المرتبطة بالأهداف؛

- الاعتماد عل مدخل الاتصال من أسفل الى أعلى، ومن أعلى الى أسفل بين مكونات التنظيم الإداري في المؤسسة، وذلك من أجل أن تصل الرسالة الى المرسل اليه ويفهم مضمونها كما أراده المرسل، كما ينبغي أن تركز إدارة المؤسسة على عملية الاتصال

بشكل سليم، حيث أن النظام الجيد يحتاج الى عقد اجتماعات وإجراء اتصالات ومناقشات بين العاملين في المؤسسة لإفراز خطة العمل والمحاور الرئيسية للمقاييس التي ينبغي التركيز عليها.

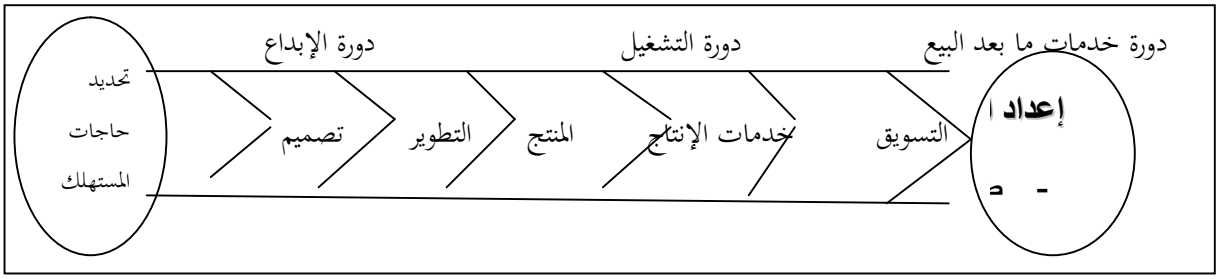
خامسا: سلاسل القيمة:

1-مفهوم سلاسل القيمة:

عبارة عن أداة تحليل العملية الإنتاجية إلى مجموع من الأنشطة المولدة للقيمة من أجل إرضاء الزبون وتحقيق الميزة التنافسية.(نوبلي، 2015، صفحة 123)

وسيتم توضيح النموذج العام لسلسلة القيمة والأنشطة المكونة لها في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-1): النموذج العام لسلسلة القيمة وأنشطتها



المصدر:(نوبلي، 2015، صفحة 123)

من خلال الشكل يتبين أن سلسلة القيمة تتكون من مجموعة الأنشطة المترابطة فيما بينها بدءا من تحديد رغبات المستهلك إلى غاية تلبيتها ونجد أن المحاسب الإداري يلعب دورا هاما في جميع الأنشطة ففي مرحلة البحث والتطوير يقوم بوضع التقديرات اللازمة للتكاليف والإيرادات المتوقعة، كذلك في مرحلة الإنتاج فهو يراقب ويتابع التكاليف.

2-أهداف سلسلة القيمة(نوبلي، 2015، صفحة 124)

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

3-أنشطة سلسلة القيمة:

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

- أنشطة الاستلام والتخزين والشراء؛
- أنشطة التحويل والإنتاج؛
- أنشطة التسويق والتوزيع وخدمات ما بعد البيع؛

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

- أنشطة التطوير التكنولوجي؛

- أنشطة ادارة الموارد البشرية؛
- أنشطة التخطيط والرقابة للمؤسسة؛

المبحث الثاني: تحسين الأداء المالي

عملية تحسين الأداء المالي من أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة في مجال الرقابة من أجل التحقق من بلوغها الأهداف المراد تحقيقها، والتي ازدادت أهميتها في ظل تعقد وتوسع أنشطة المؤسسات الاقتصادية، واتسام السوق بالمنافسة التامة، حيث أصبح لزاما على المدير التعرف على المركز المالي للمؤسسة قبل التفكير في وضع الخطط المستقبلية، ويجب على المدير المالي القيام بمجموعة من الدراسات قبل اتخاذ أي قرارات مالية استراتيجية وهذه الدراسات التي يقوم بها المدير المالي وهي تقييم الأداء المالي والتي تشمل تحليل مؤشرات التوازن المالي والنسب المالي.

هذا ما سنتطرق إليه في المبحث الثاني:

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي وتقييمه؛

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الأداء المالي؛

المطلب الثالث: مؤشرات تحسين الأداء المالي.

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي وتقييمه

أولا: مفهوم الأداء المالي:

للأداء المالي عدة تعاريف نذكر منها:(حوحامدي، 2017/2016، صفحة 16)

يرى lynch: بأن الأداء المالي سيبقى المجال المحدد لمدى نجاح المؤسسات وأن عدم تحقيق هذه الأخيرة للأداء المالي بالمستوى الأساسي المطلوب يعرض وجودها واستمرارها للخطر.

وضمن هذا التوجه يعبر Hunt bmorgan عن تلك الأهمية بالقول ان الأداء المالي المتفوق يعد هدف المؤسسات الأساسي، وأن الأهداف الثانوية لها يمكن تحقيقها ضمنيا من خلال تحقيق الأداء المالي المتفوق.

يعرف الأداء المالي على انه تقديم حكم ذو قيمة حول إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتحدة، أي أن تقوين الأداء المالي هو قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفا لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية، وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة.(دادن، 2006، صفحة 41)

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن الأداء المالي هو آلية تساعد في نجاح المؤسسة وذلك من خلال الاستخدام الأمثل للوسائل المالية المتاحة في المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.

ثانيا: تقييم الأداء المالي:

1-مفهوم تقييم الأداء المالي:(حوحامدي، 2017/2016، صفحة 24)

يعتبر تقييم الأداء المالي جزء من العمل الإداري المتواصل والذي يشمل مجموعة من الإجراءات التي تتخذها الإدارة للتأكد من الموارد المتاحة تستخدم بكفاءة وفعالية وطبقا للمعايير الفنية والاقتصادية المحددة.

كما عرف أيضا أنهعبارة عن تقييم حكما ذو قيمة على إدارة مختلف المؤسسة، أو بصيغة أخرى يشمل تقييم الأداء في قياس نتائج المنظمة في ضوء معايير محددة سلفا.

2-أركان عملية تقييم الأداء

إن عملية تقييم الأداء لا تقوم إلا على الأركان التالية:(عاصي، 2010، صفحة 176)

أ-وجود أهداف محددة مسبقا(المعايير)

من المؤكد أن عملية تقييم الأداء لا توجد إلا حيث موجد أهداف محددة مسبقا، وقد تكون في صورة خطة أو سياسة أو معيار أو نمط أو قرار حاكم، فاللوائح المالية وقوانين ربط الموازنة وما تتضمنه من قواعد وضوابط، وكذلك التكاليف النمطية ومعدلات الأداء المعيارية، أهداف محددة مسبقا يتم على أساسها عملية تقييم الأداء.

ب-قياس الأداء الفعلي

يتم قياس أو تقدير الأداء الفعلي عادة بالاعتماد على ما توفره النظم المحاسبية والأساليب الإحصائية من بيانات ومعلومات، ويجب توفر عاملين مدربين للقيام بهذه الأعمال، مع استخدام الآلات المستحدثة متى كان ذلك مناسبا، لسرعة عرض نتائج القياس أو التقدير، واتخاذ القرارات الخاصة بها.

ج-مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير

يتم مقارنة الأداء المحقق بالمعايير لتحديد الانحرافات سواء أكانت الإيجابية أو السلبية، ولتمكين الإدارة من التنبؤ بالنتائج المستقبلية، وجعلها قادرة على مجابهة الأخطاء قبل وقوعها من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة التي تحول دون وقوعها، ويجب ان تركز الرقابة على الانحرافات الهامة، وان وجود صفوف مدربة على المحاسبة والإحصاء يؤدي إلى سرعة كشف الانحرافات، وتسهيل المقارنة بين النتائج المحققة والأهداف الموضوعة.

د-اتخاذ القرارات المناسبة لتصحيح الانحرافات

ان اتخاذ القرار لتصحيح انحراف ما يتوقف على البيانات والمعلومات المتاحة عن الأهداف المحددة مسبقا وقياس الأداء الفعلي ومقارنة ذلك الأداء المحقق بالهدف المخطط.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الأداء المالي

تنقسم العوامل المؤثرة على عملية الأداء إلى عوامل داخلية وخارجية وتمر بأربعة مراحل:

أولا: العوامل المؤثرة على الأداء المالي:

هناك عدة عوامل تؤثر على الأداء المالي ومؤشرات والنسب المالية، وتنقسم إلى عوامل داخلية وخارجية:(نقيلو و مولاي الزين، 2016-2017، صفحة 33)

1- العوامل الداخلية: تواجه المؤسسة مجموعة من العوامل الداخلية التي تؤثر على أدائها المالي وربحيتها، هذه العوامل يمكن لإدارة المؤسسة التحكم فيها والسيطرة عليها بالشكل الذي يساعد على تعظيم العائد المتوقع، والتكاليف والمصروفات، ومن اهم هذه العوامل:

- الرقابة على التكلفة للحصول على الأموال؛
- الرقابة على التكاليف؛
- الرقابة على كفاءة استخدام الموارد المتاحة؛
- إدارة السيولة؛
- مؤشرات خاصة بالربحية.

2- العوامل الخارجية: تواجه المؤسسة مجموعة من التغيرات الخارجية التي تؤثر على أدائها المالي وربحيتها، ويصعب على إدارة المؤسسة التحكم فيها والسيطرة على هذه المتغيرات، وكل ما يمكنها فعله هو توقع الآثار والنتائج المستقبلية لهذه المتغيرات ومحاولة إعداد الخطط البديلة لمواجهتها في الظروف الفجائية، وأهمها هذه التغيرات:

- التغير التكنولوجي المتوقع للخدمات؛
- القوانين والتعليمات والإجراءات التي تطبق على المؤسسات ومنافسة المؤسسات الأخرى العاملة في نفس القطاع؛
- السياسات المالية والاقتصادية الدولة.

ثانيا: مراحل تقييم الأداء المالي:

تمر عملية التقييم الأداء المالي على أربعة مراحل نذكرها فيما يلي:(نقيلو و مولاي الزين، 2016-2017، الصفحات 34-35)

1- جمع المعلومات الضرورية: تعتبر المعلومات شيء ضروري وموردا أساسيا في عملية التقييم، حيث لا يمكن اتخاذ القرار دون توفر المعلومات الكافية وبالجودة العالية وفي الوقت المناسب، ويمكن الحصول على المعلومات من ثلاث مصادر وهي:

- الملاحظة الشخصية: تتمثل في نزول الملاحظين إلى ميدان الأنشطة والملاحظة شخصيا ما يجري فيه، حيث يشعر هنا المسؤولون بالرضا على قيامهم بالملاحظة، فهذه الطريقة تعتبر من أقدم الوسائل للحصول على المعلومة، مع كل هذا توجد عدة عيوب كعدم قدرتها على تقديم معلومات كمية ودقيقة فضلا عن الوقت الكثير الذي تواجهه الطريقة.
- التقارير الشفوية: تتمثل في سلسلة المحادثات واللقاءات التي تتم بين الرئيس ومرؤوسيه، حيث يتم من خلالها التعرف على أهم الإنجازات والمشاكل التي تعترض مختلف الأعمال، وعموما هذا المصدر من المعلومات أحسن من الملاحظة الشخصية من حيث كم المعلومات وصحتها.
- التقارير الكتابية: تقدم التقارير الكتابية معلومات ومعطيات كاملة في شكل إحصاءات مفصلة، ولها عدة أنواع فبعضها وصفية والبعض الأخر إحصائية، ومن مصادر المعلومات الكتابية نجد: الميزانية، جدول حسابات النتائج...الخ.

2- قياس الأداء الفعلي: هي المرحلة الثانية من عملية التقييم، حيث تمكن هذه المرحلة المؤسسة من قياس كفاءتها وفعاليتها، وذلك من خلال اختيارها لمجموعة المؤشرات والمعايير، وعليه فإن قياس الأداء وتقييمه مرهون باختيار المعايير والمؤشرات التي تعكس فعلا الأداء المراد تقييمه.

3- مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المرغوب: في هذه المرحلة تقوم المؤسسة بمقارنة الأداء الفعلي (المحقق) بالأداء المرغوب تحقيقه فيها إذا كان هناك تطابق بينهما أم هناك اختلاف، وبصفة عامة تحدد المؤسسة العناصر التالية كمراجع لمقارنة الأداء: الزمن، أداء الوحدات الأخرى، الأهداف.

4- دراسة الانحراف وإصدار الحكم: إن عملية المقارنة تفصح عن ثلاث نقاط هي: انحراف موجب، انحراف سلبي، انحراف معدوم، فالأول لصالح المؤسسة كارتفاع الأرباح، وارتفاع حصة السوق، انخفاض التكاليف... أما الانحراف الثاني فهو ضد المؤسسة كاستهلاك المواد الأولية بكميات تفوق المعيارية، انخفاض الإنتاجية... أما الانحراف الثالث فليس له تأثير على نتائج المؤسسة، والحكم على الأداء من خلال الانحراف الكلي يعد من الأحكام المفصلة، بل يجب على المسؤولين القيام بتحليل الانحراف الكلي سواء كان موجبا، سالبا أو معدوما، إن أمكن إلى غاية الوقوف على الأسباب الفعلية للانحراف، لتشجيع ماهو إيجابي ومعالجة ماهو سلبي.

يمكن تلخيص عملية تقييم الأداء المالي في الخطوات التالية:

- الحصول على مجموعة من القوائم المالية السنوية وقائمة الدخل وإعداد الموازنات والقوائم المالية السنوية المتعلقة بأداء المؤسسات خلال فترة زمنية معينة؛
- احتساب مقاييس مختلفة لتقييم الأداء مثل نسب الربحية والسيولة والنشاط ويتم بإعداد واختيار الأدوات المالية التي تستخدم في عملية تقييم الأداء المالي؛
- دراسة وتقييم النسب، وبعد استخراج النتائج يتم معرفة الانحرافات والفروقات ومواطن الضعف للأداء المالي الفعلي من خلال مقارنته بالأداء المتوقع؛
- وضع التوصيات اللازمة معتمدين على عملية تقييم الأداء المالي من خلال النسب بعد معرفة أسباب هذه الفروقات وأثرها على المؤسسة للتعامل معها ومعالجتها.

المطلب الثالث: مؤشرات تحسين الأداء المالي

قبل التطرق إلى مؤشرات تحسين الأداء المالي سنتعرف على تعريف المؤشر وأنواع مؤشرات تقييم الأداء المالي.

أولا: تعريف المؤشر:

يعرف المؤشر على أنه عبارة عن علاقة يمكن الاستفادة منها في تقييم أنشطة المؤسسة، بحيث يكون لكل مؤشر معدل خاص لكيلا يكون مبهما، كما يمكن أن يتضمن متى يكون ضمنه الأداء الفعلي.

وعرف أيضا أنه معلومة كمية فعالية وكفاءة كل أو جزء من عملية أو نظام بالنسبة لمعيار، أو مخطط أو هدف محدد.(حوحامدي، 2017/2016، صفحة 26)

ثانيا: أنواع المؤشرات تقييم الأداء المالي:

مؤشرات تقييم الأداء المالي هي مؤشراتكمية تسهل عملية حسابها، وهي في مجملها مؤشرات مالية أو نقدية (توازن مالي، السيولة، اليسر المالي) وهذا يعود إلى طبيعة المعلومات المعتمد عليها بالإضافة إلى مؤشرات غير مالية (التنافسية والجودة) ومؤشرات الربحية (المردودية وخلق القيمة).

1-المؤشرات المالية:

وتتمثل المؤشرات المالية في التوازن المالي، السيولةواليسر المالي نوجزها فيما يلي:

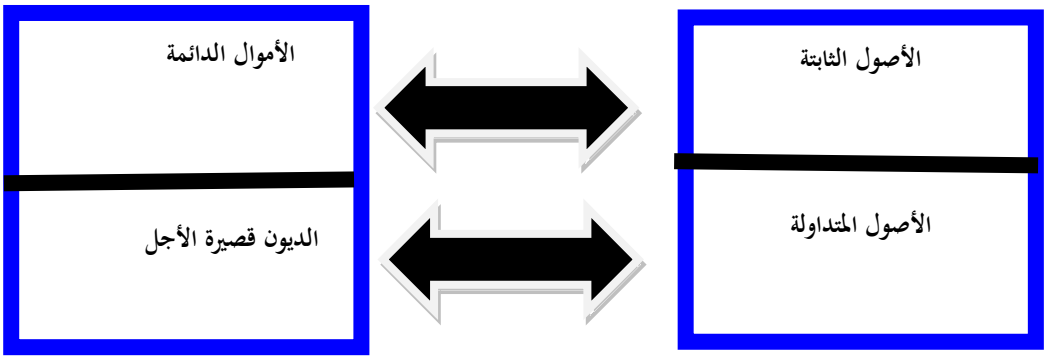
- التوازن المالي

أ-مفهوم التوازن المالي: يعرف أنه الوضعية التي يظل معا رصيد النقدية في كل لحظة موجبا بعد سداد كافة الديون قصيرة الأجل.(جمعة، صفحة 246)

-قواعد التوازن المالي:

- قاعدة التوازن المالي الأدنى: تعتمد هذه القاعدة على ضرورة وجود توافق بين درجات سيولة الأصول وأجال استحقاق الخصوم، واستنادا إلى هذه القاعدة فإنه يجب على المؤسسة أن تمول أصولها الثابتة بواسطة الأموال الدائمة وتمول أصولها المتداولة بواسطة القروض قصيرة الأجل، أي يجب أن يتساوى حجم الديون قصيرة الأجل مع حجم الموجودات المتداولة وحجم الأموال الدائمة مع حجم الموجودات الثابتة وهذا بغية تجنب الوقوع في حالة عدم الملاءة.(نوبلي، 2015، صفحة 130)

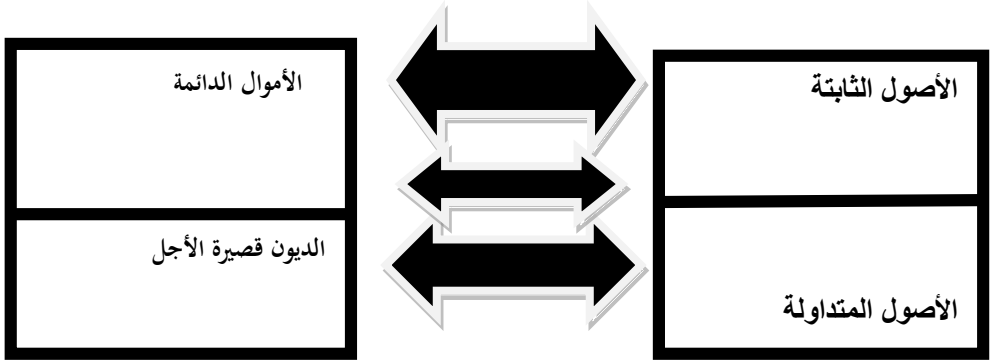
الشكل رقم(4-1): قاعدة التوازن المالي الأدنى



المصدر:(نوبلي، 2015، صفحة 130)

- قاعدة تأمين الاحتياط: إن أجال الأصول والخصوم المتداولة عندما تكون متساوية تسمح للمؤسسة بالوفاء بالتزاماتها ولكن الواقع يظهر أن هناك بعض المخاطر التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار لذلك يجب تخصيص هامش لمواجهة مختلف الأخطار، ويقدر هذا الهامش تبعا لطبيعة نشاط المؤسسة وكذا طريقة تسيير موجوداتها المتداولة لذلك تم زيادة حجم الموجودات المتداولة عن حجم الديون قصيرة الأجل أي الاعتماد جزئيا على الأموال الدائمة في تمويل الموجودات المتداولة أي تكون الأموال الدائمة أكبر من الأصول الثابتة وهو ما تنص عليه هذه القاعدة.(نوبلي، 2015، صفحة 131)

الشكل رقم(5-1): قاعدة تأمين الاحتياط



المصدر: (نوبلي، 2015، صفحة 131)

-السيولة:

تعد من المؤشرات الأساسية للأداء المالي، لأن الكثير من المؤسسات أشهرت إفلاسها بالرغم من الأرباح الكبيرة التي كانت تحققها، بسبب عدم قدرتها على تحويل الأصول الى سيولة جاهزة تسمح لها بالوفاء بالتزاماتها التي حان تاريخ استحقاقها، مع صعوبة الحصول على قروض للتسديد. ويقصد بها: مدى قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل من خلال تحويل أصولها المتداولة الى قيم جاهزة للوفاء بهذه الالتزامات، أي تحقيق الحد الأدنى من السيولة النقدية التي تعتبر كهامش أمان يمكنها من مواجهة الالتزامات مما يبعد عنها خطر العسر المالي والتوقف عن الدفع.

-اليسر المالي:(نوبلي، 2015، صفحة 132)

يتمثل في قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها المتوسطة والطويلة الأجل حسب تواريخ استحقاقها، أو بمعنى أخر القدرة على الدفع من خلال توفير السيولة اللازمة للوفاء بالالتزامات المالية عند استحقاقها وتوليد تدفقات نقدية معتبرة لمواجهة الالتزامات طويلة الأجل.(نوبلي، 2015، صفحة 132)

2-المؤشرات الغير مالية: تنقسم المؤشرات الغير مالية إلى نوعين هما الميزة التنافسية والجودة سنتطرق على تعريف كليهما

-الميزة التنافسية:

أ-تعرف على أنها: القيمة الإضافية التي تقوم بخلقها المؤسسة بسبب كفاءتها التي تفوق كفاءة المنافسين في سوق المنتج، فالميزة التنافسية أكثر من كونها قيمة فهي تقود إلى ضمان الحصة السوقية للمؤسسة في السوق مما يضمن لها الاستمرارية وتحقيق الأرباح والنمو.(نوبلي، 2015، صفحة 152)

ب-أنواع الميزة التنافسية:

- ميزة التكلفة الأقل: تتميز المؤسسة بصفة الميزة التكلفة الأقل إذا كانت تكاليفها المتراكمة بالأنشطة المنتجة للقيمة أقل من تكاليف المنافسين، وللحيازة على ميزة التكلفة الأقل تتم مراقبة عوامل تطور مسببات التكاليف، حيث أن التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافسين، يكسب المؤسسة ميزة التكلفة الأقل.

إن تخفيض التكاليف يتطلب من المؤسسة الاقتصادية، سلسلة من التحسينات في مختلف الأنشطة قد يكون التحسين في عوامل لا تتطلب تغييرا كبيرا للاستراتيجية بقدر ما تتطلب من تغيير تنظيمي من قبل المسيرين،وقد يكون التحسين جذري في سيرورة الأنشطة ما يتطلب إعادة هيكلة شاملة.(نوبلي، 2015، صفحة 153)

ميزة التميز: تتميز المؤسسة في السوق عن منافسيها عندما يكون بمقدورها الحيازة على خصائص فريدة ونوعية تجعل العميل يتعلق بها، وتسمح هذه الميزة للمؤسسة بارتفاع مبيعاتها مما يؤدي إلى تحقيق هوامش أرباح مرتفعة مقارنة بالمنافسين ما يضمن لها حصة سوقية كبيرة، لكن لابد للمؤسسة أن لا تتغاضى عن التوازن بين التميز والتكلفة. (نوبلي، 2015، صفحة 153)

- الجودة:

أ-مفهوم الجودة: يمكن القول أنها موائمة المنتج بدقة التفاصيل ومتطلبات العميل وتحقيقه لمواصفات التصميم، أي درجة الامتياز التي تستحوذها الأشياء.(نوبلي، 2015، صفحة 154)

ب-أبعاد الجودة: باعتبار أن الجودة هي القدرة على قيام المنتج أو الخدمة بتلبية متطلبات وتوقعات العملاء أو تفوقها فإنها تتحدد بعدد من الابتعاد هي:(العلي، 2000، صفحة 510)

- الأداء: ويشمل خصائص المنتج الأساسية والتي يتم تحديدها بالاعتماد على رغبات واتجاهات العملاء؛
- المظهر: ويعد من الخصائص الثانوية، ولهذه الخاصية تأثيرا في قرار الاقتناء خاصة عندما تكون المنتجات في السوق لا تختلف من حيث الخصائص الأساسية؛
- المطابقة: من خلال مطابقة المنتج مع المواصفات المطلوبة أو معايير الصناعة؛
- الثبات: مدى ثبات الأداء بمرور الوقت أو بمعنى أخر متوسط الوقت الذي يتعطل فيه المنتج عن العمل؛
- الصلاحية: العمر التشغيلي المتوقع للمنتج؛
- الاستجابة: مدى تجاوب البائع مع العميل؛
- السمعة: الخبرة والمعلومات السابقة عن المنتج والمؤسسة.

3-مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي:

- المردودية:

ويقصد بها قدرة المؤسسة من وسائل مالية ووسائل مادية على تحقيق النتيجة، حيث تتحدد مدى مساهمة رأس المال المستثمر في تحقيق النتائج المالية، وهناك نوعين المردودية الاقتصادية تأخذ بعين الاعتبار الرأسمال الاقتصادي، والمردودية المالية التي تركز على الرأسمال المالي.(نوبلي، 2015، صفحة 142)

ب-أنواع المردودية: تتمثل في:(نوبلي، 2015، الصفحات 142-143)

- المردودية الاقتصادية:هي العلاقة بين النتيجة الاقتصادية التي تحققها المؤسسة ومجموع الأموال التي استعملتها، قد يعبر عن النتيجة الاقتصادية بالفائض الإجمالي للاستغلال أو بنتيجة الاستغلال، أما الأموال المستخدمة في تحقيق هذه

النتيجة فيعبر عنها عادة بأصول المؤسسة، قياس المردودية الاقتصادية يسمح للمؤسسة بمعرفة قدرتها على تحقيق الأرباح بعيدا عن تأثير التمويل.

- المردودية المالية: هي مردودية الأموال الخاصة وهي العلاقة بين النتيجة التي حققتها المؤسسة والأموال الخاصة، فهي تقيس العائد المالي المتحقق من استثمار أموال أصحاب المؤسسة.

والنتيجة قد تكون النتيجة الصافية بعد دفع ضرائب الأرباح وهذا لمعرفة المكافأة الحقيقة لأصحاب المؤسسة وقد تكون النتيجة الجارية مطروحا منها ضرائب الأرباح.

- **مدخل لخلق القيمة:**

نظرا للتوجهات الحديثة لمحاسبة التسيير أصبح واجبا على المؤسسات أن تبتعد عن استخدام النموذج المحاسبي الذي يركز على الربح، ويعتبر مؤشر خلق القيمة مؤشر يركز على القيمة في الأجل الطويل بدلا من الأرباح في الأجل القصير.

أ-مفهوم خلق القيمة:

- عرفت على أنها وسيلة لتحسين الكفاءة عن طريق التحكم في التكاليف، وتحسين الفعالية عن طريق إرضاء العملاء.(غضبان، 2013، صفحة 66)

- كما عرفت أنها القدرة على تحقيق مردودية مستقبلية كافية من الأموال المستثمرة الحالية، والمردودية الكافية هي تلك التي لا تقل عن المردودية التي بإمكان المساهمين الحصول عليها في استثمارات أخرى.(نوبلي، 2015، صفحة 145)

ب-قياس القيمة المضافة:

- القيمة الاقتصادية المضافة: إن الفكرة التي تقوم عليها القيمة الاقتصادية المضافة هي أن ما يصطلح عليه حاليا بالربح لا يعتبر ربحا حقيقيا، إلا إذا تجاوز تكلفة رأس المال المستخدم، أي وفق هذا أن الأموال –رأس المال-لها تكلفة كما هو الحال بالنسبة للديون، ويقصد بها أيضا تقدير الأرباح الاقتصادية الحقيقية للمؤسسة، وبمفهوم بسيط هي عبارة عن تلك النتيجة الاقتصادية التي حققتها المؤسسة بعد دفع مجموع الأعباء على الأموال المستثمرة (أموال خاصة وديون)، وتحسب بالعلاقة التالية:(سويسي، 2010، صفحة 61)

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

وتتمثل الحالات المتعلقة بالقيمة المضافة الاقتصادية في:

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

وللمؤسسة ثلاث طرق يمكن من خلالها تحسين القيمة المضافة الاقتصادية وهي كالاتي:

- تخفيض تكلفة رؤوس الأموال المستخدمة؛
- رفع إنتاجية الاستغلال؛

- تدنية الأموال بالتنازل عن النشاطات المكملة والاقتصار فقط على النشاطات الأساسية.(السيد، صفحة 167)
- القيمة المضافة السوقية:يقصد بها الفرق بين القيمة السوقية للمؤسسة ورأس المال المستثمر من قبل الملاك والمقرضين، إن هذا المقياس متعلق بالسوق المالي للقيمة التي أنشأتها الإدارة المالية حيث أنه يبين كيفية قيام سوق المال بتقييم أداء المؤسسة من خلال مقارنته بين القيمة السوقية للقروض والقيمة السوقية الحالية لحق الملكية مع رأس المال المستثمر.

وتحسب بالعلاقة التالية:(الحناوي و اخرون، 2004، صفحة 102)

القيمة السوقية المضافة= (القيمة السوقية لإجمالي حقوق الملكية)–(القيمة الدفترية لإجمالي حقوق الملكية)

وتكون حالات القيمة السوقية المضافة كما يلي: (نوبلي، 2015، صفحة 147)

- موجبة تدل على عوائد الأسهم في السوق قد ارتفعت؛
- سالبة العوائد انخفضت؛
- معدومة فإن العوائد ثابتة.

المبحث الثالث: أهمية أدوات محاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي

بعدما تطرقنا في المبحث الاول والثاني إلى عموميات حول محاسبة التسيير والأداء المالي من جانبه النظري وبالتفصيل، سوف نحاول الربط بين هذين المتغيرين في هذا المبحث ومعرفة مدى تأثير كل واحدة في الأخرى، ولهذا الغرض قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب وهي كالتالي:

المطلب الأول: أدوات محاسبة التسيير وتأثيرها على المؤشرات المالية لتحسين الأداء المالي؛

المطلب الثاني: أدوات محاسبة التسيير وتأثيرها على المؤشرات الغير مالية لتحسين الأداء المالي؛

المطلب الثالث: أدوات محاسبة التسيير وتأثيرها على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي.

المطلب الأول: أدوات محاسبة التسيير وتأثيرها على المؤشرات المالية لتحسين الأداء المالي

أولا: الموازنات التقديرية وتأثيرها على مؤشرات التحسين المالية:

تعد الموازنات التقديرية من أقدم الأدوات الفعالة للرقابة، من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المقدر من أجل المساعدة في متابعة الأداء، إن إعداد الموازنات التقديرية للنقدية يؤدي الى الرقابة على المؤشرات (التوازن المالي، السيولة، اليسر المالي)، مما يؤدي الى تقييم الأداء المالي وتحديد الانحرافات ومسؤوليتها، حيث تهدف هذه الموازنة الى تحديد قيمة المقبوضات النقدية خلال فترة ما، وهذا ما يساعد الإدارة في تحقيق التوازن المالي والمحافظة على السيولة واليسر المالي.(فركوس، 2001، صفحة 211)

ثانيا: التحليل المالي وتأثيره على مؤشرات التحسين المالية:

1-مقاييس التحليل المالي لقياس التوازن المالي:

أ-رأس المال العامل: يعرف أنه الفرق بين الأموال الدائمة والأصول الثابتة، الذي يغطى به جزء من الأصول المتداولة، يعتبر هامش أمان بالنسبة للمؤسسة ويحسب كما يلي:(الخلاية، 2012، صفحة 79)

رأس المال العامل= الأموال الدائمة – الأصول الثابتة

أو

رأس المال العامل= الأصول المتداولة – ديون قصيرة الأجل

وتتمثل أنواع رأس المال العامل في:

- رأس المال العامل الخاص: يعبر عن الفائض من تمويل الأموال الخاصة للأصول الثابتة من أجل تمويل الأصول المتداولة، وهذا يعني أن الأموال الخاصة لا تغطي فقط الأصول الثابتة بل تمول جزءا من الأصول المتداولة، ويحسب بالعلاقتين:

رأس المال العامل الخاص= الأموال الخاصة – الأصول الثابتة

أو

رأس المال العامل الخاص= الأصول المتداولة – مجموع الديون

– رأس المال العامل الإجمالي: هو مجموع الأصول المتداولة في دورة الاستغلال، أي الأصول التي تتداول في أقل من سنة، ويحسب بالعلاقة التالية:

رأس المال العامل الإجمالي= مجموع الأصول المتداولة

أو

رأس المال العامل الإجمالي= مجموع الأصول – الأصول الثابتة

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

رأس المال العامل الأجنبي= مجموع الديون

أو

رأس المال العامل الأجنبي= مجموع الخصوم – الأموال الخاصة

أو

رأس المال العامل الأجنبي= رأس المال العامل الإجمالي – رأس المال العامل الخاص

وعند حساب رأس المال العامل الأجنبي نصادف ثلاث حالات:

– إذا كان موجب: مؤشر لوضع مالي جيد من حيث التوازن المالي؛

– إذا كان سالب: على المؤسسة تفادي هذه الوضعية فالأموال الدائمة تعد غير كافية لتمويل الأصول الثابتة، لذا يجب على المؤسسة البحث عن موارد أخرى لتغطية العجز في التمويل؛

– إذا كان معدوم: وهي حالة نادرة الحدوث فهي تعد الحالة المثالية لكن هذا لا يعني أنها مناسبة، فهي غير مناسبة لدنوها من خطر عدم القدرة على تسديد الديون قصيرة الأجل، لأنها لا تملك مصدر تمويلي مستقبلي.

ب–احتياجات رأس المال العامل: هو إجمالي الأموال التي تحتاجها المؤسسة فعلا خلال دورة الاستغلال لمواجهة ديونها القصيرة عند مواعيد استحقاقها، وهي تمثل الفرق بين إجمالي قيم الاستغلال والقيم القابلة للتحقق، وتعطى علاقتها كالتالي:

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

أو

احتياجات رأس المال العامل= (الأصول المتداولة – القيم الجاهزة) – (الديون القصيرة الأجل – سلفات مصرفية)

ويترتب عليه ثلاث حالات:

- احتياجات رأس المال العامل موجب: تحدث عندما لا تغطي المؤسسة كل احتياجات الدورة الاستغلالية باستخدام موارد الدورة بل تتعداها الى موارد أخرى، لذا ولابد وللمؤسسة أن توفر البديل التمويلي لهذا العجز؛
- احتياجات رأس المال العامل معدوم: حالة نادرة الحدوث، وتعني المثالية؛
- احتياجات رأس المال العامل سالب: الحالة الجيدة للمؤسسة بحيث تضمن توازنها المالي دون التأثير السلبي على مردوديتها المالية.

2-مقاييس التحليل المالي لقياس السيولة:

أ-الخزينة: تعبر عن القيم المالية السائلة التي يمكن تتصرف فيها المؤسسة لمواجهة احتياجاتها اليومية، فهي تنتج إما عن صافي القيم الجاهزة باستثناء السلفات المصرفية. وتحسب بالعلاقة التالي:

الخزينة = القيم الجاهزة – سلفات مصرفية

أو

الخزينة = رأس المال العامل – احتياجات رأس المال العامل

وتترتب عنها ثلاث حالات:(خروي و حميدي، 2014، صفحة 51)

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

– الخزينة سالبة: المؤسسة تحقق عجز في الخزينة، أي عجز تمويلي لعدم قدرة المؤسسة على تغطية كل احتياجاتها.

– الخزينة معدومة: في هذه الحالة يكون رأس المال العامل يساوي احتياجاته، تسمى الحالة المثلى للمؤسسة، أي حققت توازن مالي.

ب-نسب السيولة: تمثل نسبة كل جزء من الأصول المتداولة الى مجموع الديون قصيرة الأجل، ولقياس ذلك نقوم بحساب النسب التالية:

-نسبة سيولة الأصول: مقارنة سيولة الأصول المتداولة مع مجموع سيولة أصول المؤسسة وتحسب بالعلاقة التالي:

نسبة السيولة = الأصول المتداولة / مجموع الأصول

وتتمثل الحالات المتعلقة بنسبة السيولة في:

-إذا كانت أكثر من 0.5 يعني ان قيمة الأصول المتداولة أكبر من قيمة الأصول الثابتة وتبين لنا سرعة حركة الأصول المتداولة وتحقيقها للأرباح وهذا ما يدل على أن نوعية المؤسسة تجارية؛

- إذا كانت أقل من 0.5 يعني أن قيمة الأصول الثابتة أكبر من قيمة الأصول الكلية ويعني ذلك ان الاستثمارات مرتفعة خاصة عند حداثتها وبالتالي تعطي إمكانية تحسين مردودية المؤسسة، المؤسسة هنا صناعية.

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

نسبة السيولة العامة= الأصول المتداولة/ ديون قصيرة الأجل

- إذا كانت نسبة السيولة العامة أكبر من 1 معناها أن المؤسسة تتمتع بسيولة كبيرة، وبالتالي يمكنها من مواجهة الالتزامات المالية القصيرة الأجل بمعنى أخر أنها قادرة على الوفاء؛
- إذا كانت نسبة السيولة أصغر من 1 المؤسسة في وضعية حرجة عليها أن تزيد في قيمة الأصول المتداولة أو تخفض من الديون القصيرة الأجل.

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

نسبة السيولة المختصرة = (القيم الجاهزة + القيم غير الجاهزة) / الديون قصيرة الأجل

حيث تبين مدى إمكانية تغطية الأصول المتداولة ماعدا قيم الاستغلال، ولكي تكون مثالية لابد لها وان تكون محصورة في المجال التالي: 0.3 < نسبة السيولة المختصرة < 0.5

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

نسبة السيولة الآنية = القيم الجاهزة / الديون قصيرة الأجل

وتقيس هذه النسبة قدرة المؤسسة على مدى تغطية الديون القصيرة الأجل بالسيولة التي تتوفر لديها، وحسب الدراسات التي أقيمت بهذا الصدد فان القيمة المثلى لها لابد أن تكون محصورة في المجال:

0.25 < نسبة السيولة المختصرة < 0.33

- نسب هيكلة الخصوم: تستخرج كالتالي:(توفيق و شريف، 1980، صفحة 114)

نسب هيكلة الأموال الخاصة = الموال الخاصة / مجموع الأصول × 100

نسبة هيكلة الديون قصيرة الأجل= الديون قصيرة الأجل/ مجموع الخصوم × 100

3-مقاييس التحليل المالي لقياس اليسر المالي

تستعمل هذه النسبة لقياس مدة مساهمة الدائنين في تمويل المؤسسة من جهة، وتبين العلاقة بين رأس المال العامل الخاص والديون من جهة أخرى، ومدى قدرة المؤسسة على تسديد التزاماتها اتجاه الغير، وتحسب كما يلي:

نسبة المديونية = مجموع الديون / مجموع الأصول

هذه النسبة تعبر عن مدى ضمان مستحقات الغير ويستحسن لأن تقل عن 0.5، حيث أن زيادة هذه النسبة يعتبر دليلا على زيادة المخاطر التمويلية وتدني قدرة المؤسسة على السداد في الآجال الطويلة مما قد يعرضها الى عسر مالي.(الخلاية، 2012، صفحة 99)

– نسبة هيكلة الديون طويلة الأجل: تختلف عن النسبة السابقة باستبعادها للديون قصيرة الأجل، وتعتبر أكثر دقة من سابقتها في تحديد احتمالات العسر المالي أو الإفلاس وقدرة المؤسسة على السداد في الأجل الطويل، وتحسب كمايلي:(الخلاية، 2012، صفحة 100)

نسبة هيكلة الديون طويلة الأجل = الديون طويلة الأجل / مجموع الأصول

المطلب الثاني: أدوات محاسبة التسيير وتأثيرها على المؤشرات غير المالية لتحسين الأداء المالي

أولا: محاسبة التكاليف وتأثيرها على الميزة التنافسية:

تعمل المؤسسة الاقتصادية على جذب مركزها التنافسي من خلال التميز في التكلفة، والذي يؤدي الى بيع المنتج بسعر أقل من سعر المنافسين، حيث تساعد محاسبة التكاليف في وضع سياسة التسعير المناسبة وذلك عن طريق توضيح تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة مما يساعد الإدارة في التسعير بعد تحديد الربح المعين وفق شروط المنافسة.(نوبلي، 2015، صفحة 158)

ثانيا: التكلفة المستهدفة وتأثيرها على الميزة التنافسية:

يمثل عنصر التكلفة أحد العناصر المهمة لتحقيق المبيعات بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية في بيئة تنافسية، وللحيازة على ميزة التكلفة الأقل يتم الاستناد الى مراقبة عوامل تطور التكاليف، حيث أن التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافس، يكسب المؤسسة ميزة التكلفة الأقل، وهذا ما يهدف اليه مبدأ التكلفة المستهدفة، من خلال استهداف التكلفة المناسبة وبالتالي يعمل على تخفيض الأنشطة غير المضيفة للقيمة وذات تكاليف مرتفعة ليصل الى التميز في التكلفة.(نوبلي، 2015، صفحة 159)

ثالثا: سلاسل القيمة وتأثيرها على الميزة التنافسية:

نجد سلسلة القيمة تبدأ من توفير الموارد الجيدة وعمليات التحويل والتصميم المحسنة مما يساهم في تخفيض التكاليف وكذا تلبية المواصفات المطلوبة من طرف المستهلك، بالإضافة الى إيجاد القنوات التوزيعية الملائمة لتوصيل المنتجات في الوقت المناسب وبسعر معقول.(نوبلي، 2015، صفحة 158)

رابعا: التكاليف على أساس الأنشطة وتأثيرها على الميزة التنافسية:

كثيرا ما تعتمد زيادة القدرة التنافسية على السعر والجودة وخدمة العميل، وبمأن نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة يهتم بتوفير المعلومات الدقيقة عن تكاليف المنتج ويساعد الإدارة على اختيار البديل الأفضل بخصوص التسعير، فإن الإحاطة بجميع ظروف المنافسين تساعد على اتخاذ قرارات أكثر ملائمة بالنسبة للعملاء.(نوبلي، 2015، صفحة 159)

المطلب الثالث: أدوات محاسبة التسيير وتأثيرها على مؤشرات الربحية لتحسين الأداء المالي

أولا: محاسبة التكاليف وتأثيرها على مؤشرات الربحية:

تحرص المؤسسة الاقتصادية على تقليل التكاليف دون المساس بالمنتج ومواصفاته، لذا تهتم بنشر الوعي التكاليفي من خلال دراسة ومراجعة عناصر التكلفة للتوصل إلى سبل التقليل منها وزيادة العائد، لذا تهدف محاسبة التكاليف الى رفع كفاءة عناصر الإنتاج بالعمل على التوفيق بين تقليل التكاليف وتعظيم الأرباح، حيث أن تحديد التكلفة يساعد المؤسسة الاقتصادية على اتخاذ القرارات الملائمة فهو يقوم بضبط التكاليف وتحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تحقق أعلى ربحية ممكنة.(نور و عليان، 2002، صفحة 17)

ثانيا: الموازنات التقديرية وتأثيرها على مؤشرات الربحية:

الهدف منها تحسين أساليب إنتاج المؤسسة، فهي تهدف الى استخدام أصول المؤسسة بكفاءة عالية وربحية مرتفعة من خلال البحث عن الفرص التي تكون أكثر ربحية، لأنها تلتزم الإدارة بتخطيط برامجها وسياساتها بعد دراسة الأسواق المنافسة، المنتجات والأساليب الحديثة للإنتاج، اليد العاملة، بما يقلل التكاليف ويعظم أرباح المؤسسة.(فركوس، 2001، صفحة 18)

ثالثا: محاسبة المسؤولية وتأثيرها على مؤشرات الربحية: هي نظام شامل يربط فيما بين التنظيم الإداري والنظام المحاسبي من خلال تقسيم المشروع الى مراكز مسؤولية تساعد في ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عن هذا الأداء، وذلك من خلال نظام متكامل من التقارير يعتمد على تطبيق مبدأ الرقابة بالمسؤولية.(نوبلي، 2015، صفحة 149)

رابعا: التحليل المالي وتأثيره على مؤشرات الربحية:

يتجلى تأثير التحليل المالي على مؤشرات التحسين للربحية من خلال نسب التحليل المالي للربحية التي تستخدم للحكم على كيفية كفاءة استخدام المؤسسة لموجوداتها.(ادريس و الغالبي، 2009، صفحة 180)

أ-المردودية الاقتصادية: هي المردودية من وجهة نظر الوسائل المستعملة من قبل المؤسسة لممارسة نشاطها وتحسب بالعلاقة التالية:

المردودية الاقتصادية= النتيجة الإجمالية / مجموع الأصول

ب-المردودية المالية: تهتم بالدرجة الأولى بالمساهمين، فإذا كانت النسبة مرتفعة لاسيما إذا كانت أكبر من نسبة الفائدة المطبقة على السوق المالي فإن المؤسسة لا تجد صعوبة في الرفع من أموالها الخاصة، وتحسب كما يلي:

خامسا: التكلفة المستهدفة وتأثيرها على مؤشرات الربحية:

تمثل الطريقة المناسبة لتحديد تصميم المنتج في حدود التكاليف المسموحة، وهو ما يسمح للمؤسسة بالتحكم في المقدرة الربحية للمنتج من خلال هامش الربح المحدد، وبالتالي ربحية المؤسسة وقيمتها، كذلك يساهم في زيادة المبيعات نظرا الى تأثيره المباشر في قرارات التسعير وفق متطلبات العملاء.(نوبلي، 2015، صفحة 156)

سادسا: التكاليف على أساس الأنشطة وتأثيرها على مؤشرات الربحية:

يساعد هذا النظام على التجنب من التكاليف غير المضيفة لقيمة المنتج وبدون التأثير على جودة ومواصفات المنتج، وهذا من شأنه أن يحقق زيادة في الإيرادات وتخفيض التكاليف مما يؤدي الى زيادة الأرباح المحققة، وهذا بدوره يزيد الثقة بالمؤسسة وترتفع أسعار أسهمها في السوق وذلك للنمو المستمر في الآجال القصيرة، ويساهم في خلق القيمة في الآجال الطويلة. (زيد و مرعي، 2004، صفحة 253)

خلاصة الفصل الأول:

بناءا على ما قدمناه في هذا الفصل فإن محاسبة التسيير هي أحد فروع المحاسبة، والتي تقدم العديد من المعلومات المالية والمحاسبية للمسير، التي تساعده في المفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار البديل الأمثل لرفع مردودية المؤسسة، وكذا مواجهة الاختلالات التي تواجه المؤسسة، وكل هذا باستخدام أدوات محاسبة التسيير التقليدية منها والحديثة.

يعتبر الأداء المالي العنصر الأساسي الذي تسعى كل مؤسسة للوصول إليه، فبه تتحقق الأهداف المسطرة، ويتحقق ذلك بحساب مختلف المؤشرات:

- المؤشرات المالية: التوازن المالي، السيولة واليسر المالي.
- المؤشرات الغير مالية: الميزة التنافسية والجودة.
- مؤشرات الربحية: المردودية وخلق القيمة.

بما أن هدف كل مؤسسة اقتصادية هو تحقيق الربحية، فتحسين الأداء المالي الهدف الأسمى الذي تريد كل مؤسسة الوصول إليه، ولا يتحقق ذلك إلا بالاستخدام الأمثل لأدوات محاسبة التسيير، والربط بين هذين المتغيرين يوجب بالضرورة إسقاط أدوات محاسبة التسيير على المؤشرات المالية، الغير مالية ومؤشرات الربحية على تحسين الأداء المالي للمؤسسات، ومدى تأثير كل متغير في الآخر.

الفصل الثاني:

استخدام أدوات محاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة–

تمهيد:

بعد دراستنا النظرية المفصلة لكل المفاهيم النظرية التي لها علاقة بموضوعنا" **دور أدوات محاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**". يأتي الآن الفصل الثاني والذي يمثل دراسة تطبيقية هذه الأخيرة في شكل إسقاط للمفاهيم النظرية على المؤسسة محل الدراسة، وهي من أهم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وذلك لكثرة الطلب على منتجاتها وموقعها الاستراتيجي الذي يربط بين الشمال والجنوب، وهي مؤسسة" **المطاحن الزيبان القنطرة–بسكرة**".

وقد حاولنا في هذا الفصل التعرف على دور أدوات محاسبة التسيير ومدى تأثيرها على تحسين الأداء المالي، خاصة في المؤسسة المدروسة وربطناها بالفترة(2017-2018)، كما قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة مطاحن الزيبان–القنطرة–بسكرة؛

المبحث الثاني: أهمية أدوات محاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة–بسكرة–

المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن الزيبان–القنطرة.

من خلال هذا المبحث سنحاول الإلمام قدر الإمكان بكل ما يتعلق بالمؤسسة محل الدراسة ألا وهي مطاحن الزيبان – القنطرة–بسكرة، ولهذا الغرض قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب وهي كالتالي:

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة مطاحن الزيبان –القنطرة–بسكرة؛

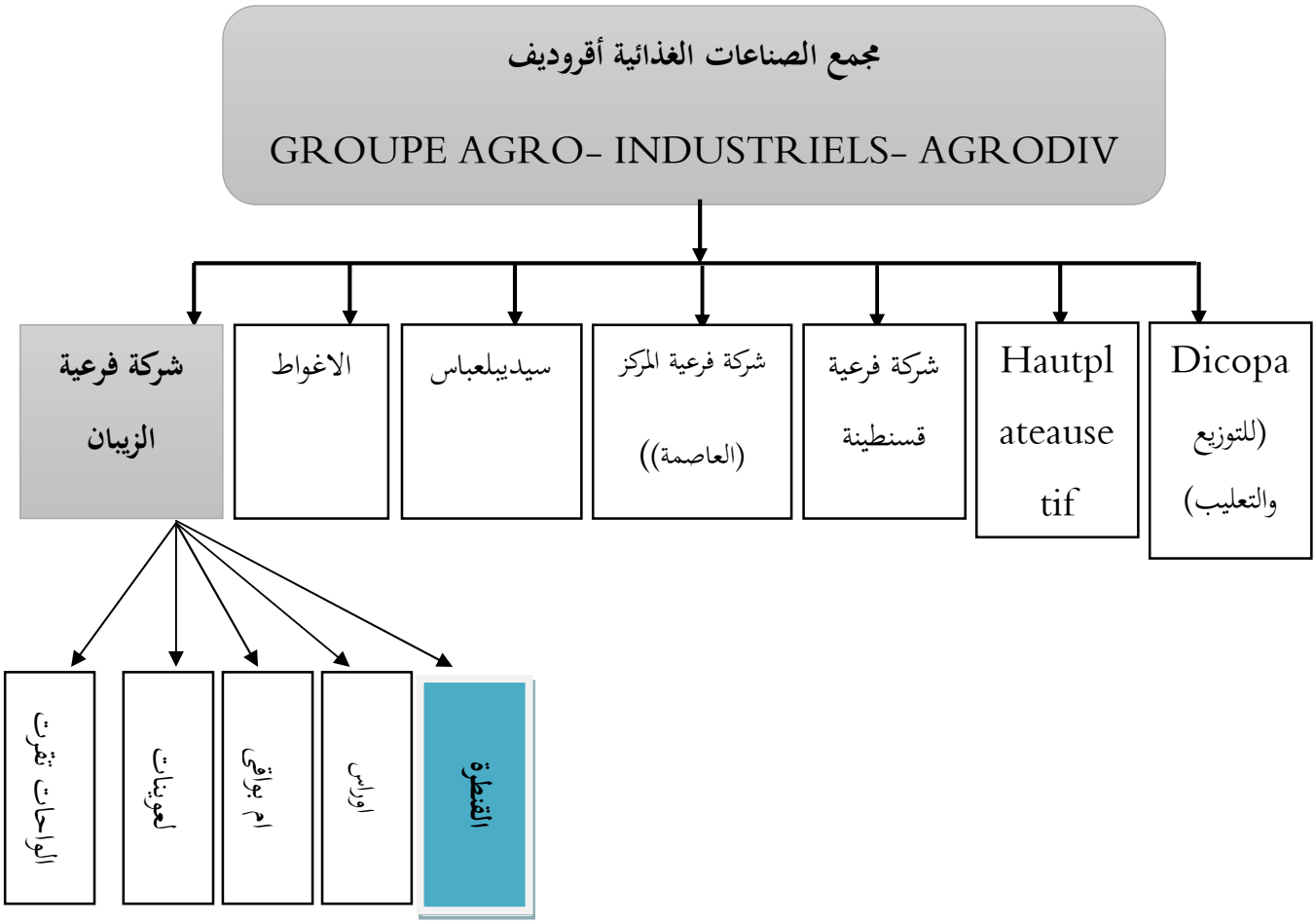
المطلب الثاني: أهداف المؤسسة واستراتيجياتها؛

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة.

مطاحن الزيبان القنطرة مؤسسة عمومية اقتصادية على شكل شركة مساهمةذات رأس مال يقدر بـ: 235.000.000 دج، وتم رفع رأس المال في 2007 إلى 896.260.000 دج، كانت تابعة للشركة الأم الرياض سطيف (مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها)، أما الآن فهي تابعة للشركة الفرعية الزيبان مع 4 وحدات أخرى، كما هي مبينة في الشكل (1-2).

الشكل رقم (1–2): هيكلة مجمع الصناعات الغذائية أقروديف.



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاستعانة بوثائق المؤسسة.

ويمكن تقديم بعض المعلومات حول المؤسسة محل الدراسة فيما يلي:

–الاسم الجديد: المركب الصناعي التجاري–مطاحن الزيبان القنطرة.

–طبيعة النشاط:للمؤسسة أنشطة إنتاجية مقسمة على نوعين وهي كالاتي:

- الأنشطة الرئيسية: تحويل الحبوب وإنتاج وتسويق المنتجات التي تم الحصول عليها (السميد الدقيق).
- الأنشطة الثانوية: إنتاج وتسويق المنتجات الثانوية (النخالة والأعلاف) وبيعها كأغذية للمواشي.

–الموقع: تقع في الجنوب الشرقي لمدينة القنطرة على الطريق الوطني رقم 3 الرابط بين القنطرة وولاية بسكرة وهي تبعد عن الولاية بـ 55 كلم.

–المساحة: تقدر مساحتها الإجمالية بـ 315647م^2 وهي تنقسم إلى قطعتين:

- القطعة الأولى: مساحتها 53000051م^2 خاصة بالمطاحن والإدارة ومنها 11158م^2 مبينة والباقي غير مبني.
- القطعة الثانية: تقدر مساحتها 15642م^2 تتكون من السكنات الوظيفية.

– طاقة الإنتاج:

- ✓ 1500 قنطار في اليوم من القمح اللين.
- ✓ 5900 قنطار في اليوم من القمح الصلب.

–سعة التخزين:

- ✓ 39000 قنطار من المنتوج النهائي
- ✓ 125000 قنطار من القمح

–احتياجات المؤسسة من الماء:

- ✓ 3000 لتر من الماء يوميا.
- ✓ أما الكهرباء فتستهلك حسب عمل الآلات.

–الطاقة التشغيلية: يقدر عدد عمال الوحدة حاليا بـ 179 عامل.

– منتجات المؤسسة:

الجدول رقم (1–2): منتجات مؤسسة مطاحن الزيبان–القنطرة.

المنتوج	النوع	السعة
السميد	سميد خشن	(25 كلغ)
	سميد ممتاز	(10 كلغ – 25 كلغ)
	سميد عادي	(25 كلغ)
الدقيق	دقيق ممتاز	(5 كلغ)
	دقيق عادي	(25 كلغ – 50 كلغ)
	دقيق ثانوي	(25 كلغ)
النخالة	نخالة حمراء (نخالة القمح الصلب)	(40-100 كلغ)
	نخالة بيضاء (نخالة القمح اللين)	(40-100 كلغ)
	نخالة مكعبة	(40-100 كلغ)

المصدر: وثائق المؤسسة.

ولديها منتجات أخرى جديدة منها:

- ✓ CERFIBRES.
- ✓ النافع (سميد كامل من القمح الصلب).
- ✓ سميد الشعير.

-المجال البشري:

تحتوي كلمؤسسة على مجموعة من العمال الذين بدورهم يساهمون على نشأة وتطور هذه المؤسسةوالرفعمنإنتاجهاوتحسين مردودها فمن خلال تمهيدنا هذا وجدنا أنا لعدد الإجمالي لعمال مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرةب:179عاملي توزعون حسب التسلسل المهني للفئات. والجدول التالي يضع توزيعهم حسب الفئات:

جدول رقم (2–2): يمثل توزيع أفراد العينة حسب فئات المؤسسة.

الفئـات	العـدد	النسبة المئوية
الإطارات	**30**	**%17**
أعوان التحكم	**79**	**%44**
المنفذين	**70**	**%39**
المجموع	**179**	**%100**

المصدر: وثائق المؤسسة (الإحصائيات حتى مارس 2017).

المطلب الثاني: أهداف المؤسسة واستراتيجياتها

لابد أن استمرار كل مؤسسة في السوق يتطلب منها تسطير مجموعة من الأهداف التي تساعدها على الوصول إلى مركز جيد، وذلك من خلال وضع بعض الاستراتيجيات التي تقوم بانتهاجها.

أولا: بعض الاستراتيجيات المنتهجة في مؤسسةمطاحن الزيبان–القنطرة:

يوجد مفهوم خاص للاستراتيجية في المؤسسة، حيث عرفها مستشار التوجيه على أنها هي التي تقوي مكانة المؤسسة فيلا السوق وتخلق الثروة وكذا مناصب العمل.

إن الاستراتيجية الأكثر إتباع في المؤسسة هي استراتيجية السيطرة بالتكاليف وكذا استراتيجية التميز (فأساس اعتماد المؤسسة على هذه الاستراتيجيات هي قواعد السوق بقانون الطلب والعرض). ولكن هناك استراتيجيات أخرى متمثلة في:

- استراتيجية التوزيع: تنوع في الحجم حسب احتياجات الزبائن وفي المنتوج كذلك؛
- استراتيجية التخصص: متخصصة في السميد والطحين؛
- استراتيجية تجارية: تشتري منتوجات وتقوم ببيعها (شراء العجائن الغذائية وبيعها)؛

وتهدف إلى توجه جديد ألا وهو إنتاج كسكس الشعير.

1–المنافسة:كثيفة باعتبارها موجودة في قطاع الصناعات الغذائية، حيث ان هنا كمؤسسات رائدة في الجزائر مثل (Sim – سفينة) التي تجعل مؤسسة مطاحن الزيبان–القنطرة–تواجه منافسة شرسة.

طبيعتها: ان المنتوج يحظى بمنافسة محلية (مطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مطاحن البركة زريبة الوادي، وأنها جهوية كذلك في الشرق إلا أننا من خلال ملاحظتنا نعتقد أنها منافسة وطنية بما أن المنتجات تصل إلى السوق المحلي والجهوي.

–أهداف المؤسسة: إن المؤسسة أمام منافسة قوية من المنتجات الوطنية الخاصة والعمومية وحتى الأجنبية وحتى يتسنى لها جذب المستهلك لطلب منتجاتها سطرت مجموعة من الأهداف التي تحاول تحقيقها وتتمثل فيما يلي:

- الوصول إلى أكبر جمهور من المتعاملين الاقتصاديين للفت انتباههم وجلب اهتمامهم لعلامتها التجارية في النوعية أولا ودائما؛
- تغطية رغبات المستهلكين والأسر الصغيرة والمجموعات المحلية عموما.

–سياسة المؤسسة:إن القدرات الإنتاجية والوضعية المالية المريحة للشركة الفرعية مطاحن الزيبان القنطرة هما عاملان مشجعان على انتعاش السياسة التجارية ولن تدخر أي جهد في ترجمة هذه السياسة بالأفعال:

- التوضيح في الشفافية للممارسات والخدمات التجارية مع الشركاء (الزبائن، المساهمين، والمحيط...)؛
- ترقية ثقافة الإصغاء إلى الزبون والتكفل النظامي لكل الشكاوى؛
- تكوين وتحسيس مجموعة العمال؛
- الاتصال في الداخل لتفاعل كل العمال، وفي الخارج لضمان جودة الخدمة والمنتوج؛
- التحديث وصيانة طاقة الإنتاج.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

تعتبر مؤسسة مطاحن الزيبان من المؤسسات المتوسطة العامة التي تمارس نشاطها الصناعي فهي من الناحية التنظيمية تنقسم إلى عدة مديريات ومصالح، وهذا من أجل السير الحسن للمؤسسة وتسهيل عمليات الرقابة، وفيما يلي سيتم التعرف على مصالح المؤسسة.

1– الرئيس المدير العام: يعد المسؤول الأول عن كل رؤساء الهياكل والمصالح ويشرف على تسيير المؤسسة من كل النواحي، بالإضافة إلى أنه:

- يمثل المؤسسة خارجيا (الناطق الرسمي للمؤسسة)؛
- يعقد اجتماعات دورية مع مختلف الإطارات (مجلس المديرية العامة)؛
- يترأس مجلس الإدارة؛
- رئيس لجنة حفظ الصحة والأمن.

2– أمانة الرئيس المدير العام: تعد أمانة الرئيس المدير العام همزة الوصل بين المدير العام وباقي مصالح المؤسسة، من مهامها (كل هذه المهام مرتبطة بالرئيس المدير العام):

- استقبال، تسجيل وتوزيع البريد الوارد وإرسال البريد الصادر؛
- استقبال المكالمات الهاتفية الداخلية والخارجية وكذلك الفاكس؛
- كتابة المراسلات وتوزيعها على مختلف المصالح؛
- تحرير اجتماعات مجلس الإدارة؛
- استقبال الضيوف (زبائن، الإدارة العامة للرياض، الزوار...)؛
- توصيل تعليمات المدير العام لمختلف رؤساء المصالح.

3– هيئة إعادة الهيكلة، دراسة السوق والاتصال:

- دراسة إعادة الهيكلة للمؤسسة؛
- دراسة السوق؛
- تنظيم المشاركة في المعارض الاقتصادية، الإشهار؛
- تمثل المؤسسة من ناحية الإعلام.

4– المستشار القانوني: يتلخص دور المستشار القانوني في إبداء الاستشارة القانونية لمختلف المصالح، أما مهامه فتتمثل في:

- التكفل بقضايا الشركة محل نزاع سواء مع الأشخاص الطبيعية أو المعنوية (اغلب المنازعات التجارية مع مجموع الزبائن الذين ترتب في ذمتهم ديون تجارية غير مسددة)؛

- متابعة ملفات الصكوك بدون رصيد أمام القسم الجزائي على مستوى مختلف الجهات القضائية المختصة؛
- متابعة إجراءات التنفيذ الجبري على العقارات المرهونة بمعية المحضرين القانونيين قصد تحصيل الديون المترتبة في ذمة المدين الراهن؛
- متابعة ملفات التأمين على ممتلكات الشركة ضد جميع الأخطار بمعية شركة التأمين CAAT–وكالة بسكرة–وتحصيل جميع التعويضات في هذا الشأن.هذا فضلا عن العمل الإداري الاعتيادي على مستوى الشركة؛
- تحرير المراسلات الإدارية الداخلية والخارجية؛
- تمثيل الشركة كعضو في اللجان المختلفة كلجنة حفظ الصحة والأمن، لجنة التأديب، لجنة الصفقات، لجنة تحديد ومراجعة السعر، لجنة إثبات ملفات الزبائن؛
- تمثيل الشركة أمام الجهات القضائية المختصة بموجب تفويض من المديرية العامة.

5–مشروع الإعلام الآلي: تم إدماج الإعلام الآلي في المؤسسة من اجل تسهيل التعاملات بين جميع المصالح والتسريع في وصول المعلومة بالإضافة إلى النتائج السريعة والموثوقة مقارنة بالعملية اليدوية من المهام:

- إنشاء برامج أو أحداث التغيرات التطورات اللازمة على البرامج التابعة لمختلف المصالح، من بين البرامج الموجودة في المؤسسة (حساب الأجور–الفوترة– المحاسبة – تسيير المخزون –الاستثمارات –الإهتلاكات...)؛
- برمجة وصيانة حواسيب المؤسسة؛
- ادارة شبكة الإعلام الآلي؛
- مراقبة البرامج وتطبيقها بالإضافة إلى تقديم المعلومات اللازمة على مختلف البرامج؛
- المساهمة في الجرد السنوي.

6–مصلحة النظافة والأمن:تقوم هذه المصلحة بالحفاظ على أمن المؤسسة بمختلف أنواعه ونظافتها، وتنقسم الى فرعين:

أ– فرع الأمن: يشرف عليه رئيس فرع مسؤول رؤساء أفواج يشرفون على مجموعة من أعوان الأمن.

يمكن تقسيم مهامهم إلى قسمين:

– مهام خاصة بالأمن العام:

- حراسة المؤسسة ووسائلها والآلات من كل سرقة أو تعدي؛
- مراقبة كل من يدخل أو يخرج من مؤسسة؛
- إعطاء تأشيرة دخول الشاحنات من اجل رفع المنتوج.

– مهام خاصة بالأمن الصناعي:

- المحافظة على امن الآلات من الأخطار؛

- رش الأدوية على المواد الأولية والآلات لإزالة بعض الأخطار كإزالة السوس مثلا؛
- الحفاظ على صحة العمال من أخطار الآلات؛
- إتقان استعمال وسائل الدفاع عن الحريق.

ب– فرع النظافة: يوجد تحت إمرة رئيس الفرع مجموعة من العمال والعاملات المسؤولين عن:

- التنظيف الدوري؛
- مراقبة مستوى مخزون المياه وتعقيمه.

7–مصلحة مراقبة التسيير وإعادة التقييم: تعد من أهم المصالح، كون أن هذه المصلحة مسؤولة عن مراقبة التسيير داخل المؤسسة، من أهم مهامه:

- إعداد الميزانية التقديرية للمؤسسة: يتم إعدادها بإتباع خطوط التوجيه التي تقدمها المديرية العامة، وتشمل كل من الميزانية التقديرية للتموين، تسيير المخزون، الإنتاج، المبيعات، الاتصالات (الإشهار...)، الموارد البشرية؛

تقوم كل مصلحة بإعداد الميزانية الخاصة بها فمثلا مصلحة المبيعات تقوم بإعداد الميزانية التقديرية؛

–إعداد اللوح البياني للمؤسسة (التسويق، الإنتاج، المبيعات، الموارد البشرية...) ومقارنتها مع التقديرات وتحليل النتائج؛

- إعداد التقارير الثلاثية والسداسية: تمثل تراكم نتائج الأشهر السابقة؛
- إعداد التقرير السنوي للتسيير: وهو تقرير مفصل عن نشاط المؤسسة خلال السنة؛
- تقديم إحصائية ثلاثية للديوان الوطني للإحصائيات ردا على مراسلاتهم.

أي أن دور رئيس المصلحة يكمن في:

– جمع المعلومات من مختلف المصالح؛

– تحليل المعلومات؛

– إعداد التقارير الشهرية، الثلاثية، السداسية والسنوية.

8–هيئة الاحتساب: تعد وظيفة الاحتساب وظيفة مستقلة، وهي تقييم مراقبة العمليات على مستوى مصالح المؤسسة، وهدف المراقبة في هذا المجال تقدير وتقييم نجاعة مختلف المراقبات الأخرى أي متابعة أعضاء المؤسسة في أداء مسؤولياتهم، وفي هذا الهدف الاحتساب الداخلي يقدم التحليلات، التقييمات، التوصيات، الآراء والمعلومات التي تخص الوظائف التي تمت فيها عملية الاحتساب.

من جهة أخربالاحتساب الداخلي يختلف عن المراقبة الداخلية، فالمراقبة الداخلية هي مجموع التدابير الموجودة داخل التنظيم والمناهج وهدفها هو تأمين حماية الممتلكات، صحة العمليات، تطبيق العمليات، جودة ونوعية المعلومة ونجاعة عمال المؤسسة.

9–دائرة الاستغلال:تعد دائرة الاستغلال دائرة تقنية بحتة نظرا للمصالح المكونة لها، أساس هذه الدائرة الإنتاج، ومهمتها تحويل القمح إلى مادة منتهية، لذا تعد مصلحة الإنتاج أهم مصلحة في الدائرة أما باقي المصالح فهي مصالح دعم من اجل تحقيق أهداف المصلحة.

10. مسؤول التقنيات التجارية:ويندرج تحت مهامه (03) مصالح وهما:

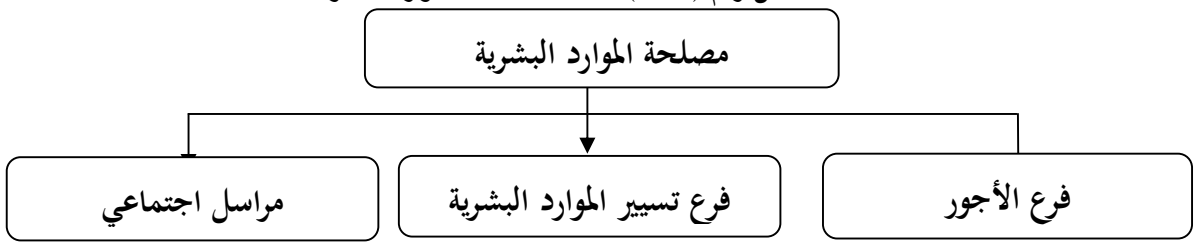
أ– مصلحة المبيعات:تعدهذه المصلحة هي المتعامل المباشر مع الزبائن.

ب– مصلحة النقل والوسائل العامة:وتقوم هذه المصلحة بتسيير حظيرة المؤسسة وإيصال الطلابيات إلى الزبائن.

ج– مصلحةالإرسالوالتوزيع:تقوم هذه المصلحة بمهام عديدة، حيث تبدأ المهام من مصلحة المبيعات التي ترسل المعلومات اللازمة والخاصة بالزبائن، كما تقوم هذه المصلحة بإرسال وصل مبيعات إلى مصلحة المبيعات للقيام بالعمليات الحسابية، وتقوم هذه المصلحة بإعداد تقرير يومي و الموضوع فيه خروج البضاعة، ثم ارسالها لمدير الإنتاج، كما لهذه المصلحة علاقة بقسم التعبئة والتغليف، حيث يصدر إليهما الأمر بإرسال البضاعة بعد تعبئتها.

11مصلحة الموارد البشرية: تهتم إدارة الموارد البشرية في المؤسسة بكل ما يتعلق بالعمال باعتبارهم الجهاز المتحرك والعملي داخل المؤسسة، وتعمل هذه المصلحة على ضمان حقوق الموظفين بها ومتابعة مساره المهني ومن بين هذه الحقوق (الأجر، المنح، العلاوات ...).

الشكل رقم (2–2): هيكلة مصلحة الموارد البشرية.



المصدر: وثائق المؤسسة.

أ– رئيس مصلحة الموارد البشرية: وهو المسؤول الأول في المصلحة، ومن مهامه:

تطبيق سياسة المؤسسة فيما يخص تسيير الموارد البشرية؛

- التطبيق الكامل للاتفاقية الجماعية؛
- احترام تطبيق النظام الداخلي للمؤسسة؛
- المتابعة اليومية لملفات المستخدمين؛
- متابعة تطور المسار المهني للمستخدمين؛
- تطبيق منهجيات العمل في الإطار القانوني؛
- المساهمة في إعداد الميزانية التقديرية للمصلحة.

* متابعة الإحصائيات:

- إعداد مخطط التكوين والسهر على تطبيقه؛
- المشاركة مع رؤساء المصالح في إعداد مخطط التوظيف؛
- مراقبة كشوف الأجور والرواتب للمستخدمين قبل التخليص؛
- تقييم عملية تكوين المستخدمين.

ب–فرع تسيير الموارد البشرية: يهتم هذا الفرع بكل ما يتعلق بالمسار المهني للموظف من بداية توظيفه حتى نهاية الخدمة، وهذا الفرع له علاقة مباشرة مع فرع الأجور، ومن مهام هذا الفرع مايلي:

- متابعة مستجدات ملفات الموارد البشرية؛
- مراقبة كشف الحضور للعمال والمتمهنين وتقديمها لفرع الأجور نهاية الشهر؛
- التكفل بالعطل: السنوية، المرضية،الاستثنائية؛
- تحرير المقررات (التقاعد، التعيين، تغيير المنصب ...)؛
- تحرير العقوبات على العمال بعد استجوابهم.

ج–مراسل اجتماعي:يقوم بالمهام التالية:

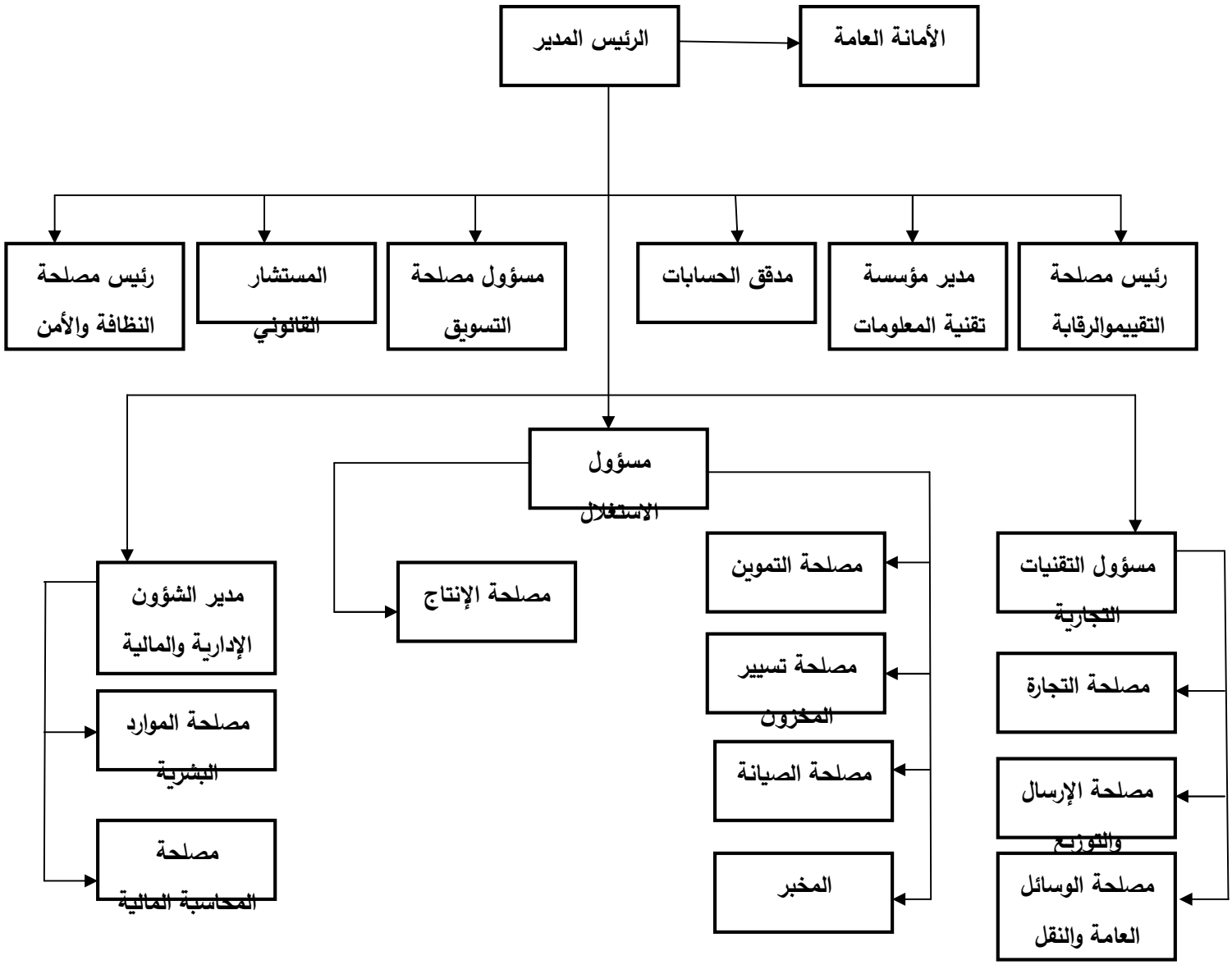
- إنشاء ترقيم للعمال في صندوق الضمان الاجتماعي؛
- دفع ملفات المرض، حوادث العمل لدى صندوق الضمان الاجتماعي؛
- استرجاع مصاريف الأدوية من صندوق الضمان الاجتماعي؛
- السهر على متابعة ومراقبة ملفات العمال المتواجدة في صندوق الضمان الاجتماعي.

د–فرع الأجور:يقوم هذا الفرع بتمثيل حق العامل من خلال الأجر الذي يتقاضاه، ويتم ذلك كما يلي:

- تطبيق العقود الجماعية لإعداد الأجور؛
- جمع المعلومات لحساب الأجور (مقدمة من فرع تسيير الموارد البشرية)؛
- إدخال معطيات الأجور في قاعدة البيانات؛
- طبع كشف الأجور.

12. مصلحة المحاسبة والمالية:تقوم بمراقبة كل العمليات المحاسبية للمؤسسة وتساهم في تطبيق وانشاء البرنامج التجاري.

شكل رقم (3-2): الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: مصلحة الموارد البشرية

المبحث الثاني: واقع استخدام أدوات محاسبة التسيير المالي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم دور أدوات محاسبة التسيير من طرف المؤسسة في تحسين الأداء المالي لها؛ من خلال عرض مختلف أدوات محاسبة التسيير التقليدية التي لها دور في تحسين الأداء المالي، وذلك بإسقاط الأدوات التي تقوم بتطبيقها مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة –.

المطلب الأول: عرض القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الزيبان – بسكرة –

سنقوم بعرض مختلف القوائم التي تساعدنا في التحليل المالي لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة لإظهار مدى مساهمة التحليل المالي في تحسين الأداء.

الجدول رقم(3–2): ميزانية الأصول المفصلة لسنتي (2017 –2018) لمطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة –

البيان	2018			2017
	القيمة الإجمالية	الإهتلاكات والمؤونات	القيمة الصافية	القيمة الصافية
الأصول غير الجارية				
فارق الشراء				
التثبيتات المعنوية	666426,56	276426,56	390000,00	
التثبيتات المادية				
الأراضي	16478991,99		16478991,99	16478991,99
المباني	1178169494,57	434624238,26	743545256,31	755528097,87
تثبيتات مادية أخرى	1782415385,78	1083669456,24	698745929.54	693523254,22
التثبيتات الجاري إنجازها				
تثبيتات مالية				
المساهمة الأخرى والحسابات الدائنة				
السندات المثبتة	17114656,33	17114656,33		
القروض والأصول المالية الأخرى غيرالجارية	226340,00		226340,00	265060,00
الضرئب المؤجلة على الأصول	9582417,52		9582417,52	8133098,16
مجموع الأصول غير الجارية	3868219144,35	153568477,39	2332634366,96	2095909308,83
الأصول الجارية				
المخزونات والمنتجات قيد التصنيع	108734741,24		108734741,24	98837767,56
الحسابات الدائنة				
الزبائن				
المدينون الأخرون	498606512,70	366895158,03	131711354,67	132566625,37
الضرائب	3102626,96		3102626,96	3358830,83
الأصول الأخرى الجارية	15387125,79	13737151,36	1649974,43	3797417,36
الموجودات وما يماثلها				
توظيفات وأصول مالية جارية				
الخزينة				
	32591781,99		32591781,99	169768021,46
مجموع الأصول الجارية	658422788,68	380632309,39	277790479,29	408328662,58
المجموع العام للأصول	4526741933,03	1916317086,78	2610424846,25	2504237971,41

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الجدول رقم(4–2): ميزانية الخصوم المفصلة لسنتي 2017 –2018 لمؤسسة مطاحن الزيبان –القنطرة–بسكرة

الخصوم	2018	2017
رؤوس الأموال الخاصة		
راس المال الصادر		
رأس المال غير مطلوب		
العلاوات والاحتياطات		
فارق إعادة التقييم		
فارق المعادلة		
النتيجة الصافية	100056257,91	120485265,09
رؤوس الأموال الأخرى	1169939156,07	1169939156,07
مجموع الأموال الخاصة	1542727783,07	1401107599,54
الخصوم غير الجارية		
القروض والديون المالية	313820000,00	313820000,00
الضرائب	8612344,50	6709768,02
الديون الأخرى غير جارية		
المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا	34554543,96	27411228,71
مجموع الخصوم الجارية	356986888,46	347940996,73
خصوم جارية		
موردين الحسابات	27140558,44	61679413,74
ضرائب	32094508,54	38703914,58
ديون أخرى	651475107,74	654806046,82
خزينة سالبة		
مجموع الخصوم الجارية	710710174,72	755189375,14
المجموع العام للخصوم	2610424846,25	2504237971,41

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانية المؤسسة لسنتي 2017و2018

المطلب الثاني: دور التحليل المالي في تحسين الأداء المالي بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

نتطرق في هذا المطلب إلى أهمية استخدام التحليل المالي في تحسين الأداء المالي بمؤسسة المطاحن الزيبان – القنطرة وذلك من خلال إعداد الميزانية المالية المختصرة كما يلي:

- الميزانية المالية المختصرة لسنة 2017: كما يلي:

الجدول رقم(5–2): الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة لسنة 2017

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
أصول ثابتة	2095909308,38	أموال دائمة	1749048596
أصول متداولة	408328662,58	أموال خاصة	1401107599,54
قيم الاستغلال	98837767,56	ديون طويلة الأجل	347940996,73
قيم غير جاهزة	136699926,5	ديون قصيرة الأجل	755189375,14
قيم جاهزة	169768021,46		
مجموع الأصول	2504237971,41	مجموع الخصوم	2504237971,41

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانية المؤسسة

الميزانية المالية المختصرة لسنة 2018: نقوم بعرضها كما يلي:

الجدول رقم(6–2): الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة لسنة 2018

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
أصول ثابتة	2332634366,96	أموال دائمة	1899714671
أصول متداولة	277790479,29	أموال خاصة	1542727783,07
قيم الاستغلال	108734741,24	ديون طويلة الأجل	356986888,46
قيم غير جاهزة	136463956	ديون قصيرة الأجل	710710174,72
قيم جاهزة	32591781,99		
مجموع الأصول	2610424846,25	مجموع الخصوم	261042486,25

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانية المؤسسة

من خلال الميزانيتين 2017و2018 نلاحظ مايلي:

فيما يخص جانب الأصول نلاحظ ارتفاع في قيمة الأصول الثابتة سنة 2018 مقارنة بسنة 2017، وارتفاع أيضا في قيمة الأصول المتداولة سنة 2018 مقارنة بسنة 2017.

فيما يخص جانب الخصوم نلاحظ ارتفاع في قيمة الأموال الدائمة من سنة 2017 إلى سنة 2018، وارتفاع في قيمة الأموال الخاصة، كما يوجد ارتفاع في قيمة الديون طويلة الأجل، أما قيمة الديون قصيرة الأجل فهي انخفضت هذا نتيجة الانخفاض في قيمة الديون والضرائب.

1–التحليل المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي:

سنتطرق إلى عدة مؤشرات لقياس التوازن المالي في المؤسسة الاقتصادية وهي التي تطرقنا إليها في الجانب النظري:

الجدول رقم(7–2): حساب مؤشرات التوازن المالي لمؤسسة مطاحن الزيبان –القنطرة–

المقياس	العلاقة	2017	2018
رأس المال العامل	الأموال الدائمة–الأصول الثابتة	-346860712	-432919695
رأس المال العامل الخاص	الأموال الخاصة–الأصول الثابتة	-69482708,8	-789906583
رأس المال العامل الإجمالي	مجموع الأصول المتداولة	408328662,58	277790479,96
رأس المال الأجنبي	مجموع الديون	1103130342	1067697063
احتياج رأس المال العامل	قيم الاستغلال+قيم غير جاهزة– ديون قصيرة الأجل–السلفات	-519651681	-465511477,5

نلاحظ من خلال الجدول أن مؤشرات التوازن المالي لميزانية المؤسسة لسنتي 2017 و2018تثبت ما يلي:

– أن رأس المال العامل الصافي سالب وهذا يدل على أن وضعية المؤسسة جد صعبة وعليها تغطية العجز الذي لديها عن طريق موارد أخرى.

– رأس المال العامل الخاص خلال سنتي 2017 و2018 سلبي وهو ما يدل على عدم قدرة المؤسسة على تمويل أصولها الثابتة من مواردها الخاصة، حيث تعتمد على الموارد الخارجية، أي هو مؤشر سلبي ويدل على التبعية الخارجية للمؤسسة.

– رأس المال العامل الإجمالي في كلتا السنتين 2017و2018 أكبر من رأس المال العامل الأجنبي وهذا يدل على أن المؤسسة تتمتع بسيولة كافية من أموالها الخاصة لتمويل استثماراتها،

– احتياج رأس المال العامل الإجمالي سلبي خلال السنتين 2017 و2018 هذا يدل على الحالة الجيدة للمؤسسة بحيث تضمن توازنها المالي دون التأثير السلبي على مردوديتها المالية.

من خلال الدراسة توضح أن مؤشرات التوازن المالي لا يدل على توازن أدائها المالي.

2–التحليل المالي باستخدام مؤشرات السيولة في المؤسسة:

الجدول رقم (8–2): حساب مؤشرات السيولة لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة –بسكرة–

النسبة	كيفية حسابها	2017	2018
نسبة التداول	الأصول المتداولة/ ديون قصيرة الأجل	0,39	0,54
نسبة السيولة المختصرة	(أصول جارية–مخزون) / خصوم جارية	0,41	0,24
نسبة النقد	الموجودات / خصوم جارية	0,22	0,05

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانية المؤسسة (2017 و2018)

التحليل:

- نسبة السيولة العامة: نلاحظ من خلال الجدول السابق أن نسبة السيولة العامة للمؤسسة في سنة 2018 ارتفعت بالمقارنة مع سنة 2017 حيث كانت 0,39 وأصبحت 0,54 لكنها أقل من 1 وهذا يدل على وضعية حرجة للمؤسسة، وبالتالي يجب على المؤسسة إما الزيادة في الأصول المتداولة أو التخفيض من الديون قصيرة الأجل.
- نسبة السيولة المختصرة: نلاحظ أن نسبة السيولة المختصرة في سنة 2018 انخفضت بالمقارنة مع سنة 2017 حيث كانت 0,41 وأصبحت 0,24، حيث يجب أن تكون محصورة بين 0,3 و0,5، في سنة 2017 كانت ضمن مجال الحصر 0,3<0,41<0,5، أما في سنة 2018 أصبحت 0,24 وهي أقل من 0,3 وهذا يدل على انخفاض قيمة مدينو الاستثمار.
- نسبة النقد: نلاحظ أن نسبة النقديات التي تملكها المؤسسة انخفضت سنة 2018 مقارنة مع سنة 2017 حيث كانت 0,22 وأصبحت 0,05، وفي كلتا الحالتين نسبتها أقل من قيمة الحد الأدنى للمجال المحصور الذي هو 0,25<انسبة النقد<0,33، وهذا دليل على أن المؤسسة لا تتمتع بالسيولة الكافية.

3–التحليل المالي باستخدام اليسر المالي للمؤسسة:

الجدول رقم (9–2): حساب اليسر المالي لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة –بسكرة–

المقياس	العلاقة	2017	2018
نسبة المديونية	مجموع الديون / مجموع الأصول	0,44	0,40
نسبة هيكلة الديون الطويلة الأجل	الديون طويلة الأجل / مجموع الأصول	0,14	0,14

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المالية.

من خلال نسب الجدول الموضح أعلاه نلاحظ:

- نسبة المديونية: قيمتها 0,44 ثابتة بنفس النسبة في السنتين 2017 و 2018 حيث أقل من 0,5وهذا مؤشر جيد يدل على أن المؤسسة يمكنها سداد قيمة الديون في موعد استحقاقها دون أن تواجه أي صعوبات.
- نسبة هيكلة الديون طويلة الأجل: نجدها في السنتين 2017 و2018 ثابتة بنسبة 0,14 وهي تدل على أن المؤسسة لم تسرف في التمويل بالديون طويلة الأجل.

ومن خلال هذه الملاحظ نستنتج أن المؤسسة قادرة على الوفاء بديونها طويلة الأجل في الآجال المستحقة كونها ليس لديها مشكل في السيولة.

4-التحليل المالي باستخدام مردودية المؤسسة:

جدول رقم (10–2): حساب مردودية مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة –بسكرة–

السنوات	2017	2018
المردودية الاقتصادية= فائض الإجمالي للاستغلال/الأموال الاقتصادية	0,090	0,073
المردودية المالية=النتيجة الصافية/الأموال الخاصة	0,085	0,064

أعداد الطالبتان بالاعتماد على الميزانية المالية وجدول حساب النتائج للمؤسسة.

التحليل:

- من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة المردودية الاقتصادية في السنتين 2017و 2018 كانت موجبة وهي تدل على أن رؤوس الأموال المستثمرة في المؤسسة أعطت مردود إيجابي.
- أما نسبة المردودية المالية للمؤسسة انخفضت مقارنة السنتين ببعض 2017و 2018 لكنها موجبة وهذا دليل على أن يعود النفع على المسيرين والمساهمين، يعني أداء مالي جيد للمؤسسة.

المطلب الثالث: تحليل قائمة التدفقات النقدية في مؤسسة مطاحن الزيبان – القنطرة –

نتطرق في هذا المطلب إلى عرض قائمة التدفقات النقدية ثم تحليليها بغرض معرفة أهميتها في تحسين الأداء بالمؤسسة محل الدراسة.

- **عرض قائمة التدفقات النقدية:** الجدول الموالي يوضح قائمة التدفقات النقدية للمؤسسة محل الدراسة لسنتي 2017-2018:

الجدول رقم (11–2): جدول التدفقات النقدية لسنتي 2017و2018 لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

البيان	2018	2017
تدفقات لأموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية		
–تحصيلات مقبوضة من عند الزبائن	1719719947,94	2003893947,94
–المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين	-1537830396,62	-1818747970,70
–الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة	-398164,86	-140285,17
–الضرائب عن النتائج المدفوعة		-466020,56
–تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر الغير العادية	-102875290,76	-405836178,54
–تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر الغير العادية	1141768,53	700232,65
–تحويلات الأموال	527800,00	-4685574,89
–الإيداعات	-284894477,22	-585689679,07
–استردادات الودائع		
–تحصيلات أخرى		
–مصروفات أخرى		
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية(A)	**–101733522,53**	**–405135945,89**
تدفقات أموال الخزينة متأتية من أنشطة الاستثمار		
– مسحوبات عن اقتناء التثبيتات العينية والمعنوية	-3336773303,61	-8384552,30
–تحصيلات عن عمليات التنازل عن التثبيتات العينية أو المعنوية	3301291866,37	0,13
–مسحوبات عن اقتناءات أخرى	-265060,00	
–فوائد التي تم تحصيلها عن توظيفات مالية	303780,00	200000000,00
– حصص وأقساط مقبوضة عن نتائج مستلمة		
صافي تدفقات أموال الخزينة متأتية من أنشطة الاستثمار (B)	**–35442717,24**	**193439064,26**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل		
– تحصيلات في أعقاب إصدار السهم		
– الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها		
– تحصيلات متأتية من القروض	923592466,90	
– تسديدات القروض أو الديون أخرى مماثلة	-923592466,90	
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (C)		**2129237,56**
– تأثيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات		
تغيير أموال الخزينة في الفترتين (C+B+A)	**–137176239,47**	**–209567644,56**
– أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية	**169768021,46**	**379335665,53**
– أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية	**32591781,99**	**169768021,46**

تغيير أموال الخزينة خلال الفترة	**-137176239,47**	**-209567644,07**
المقاربة مع النتيجة المحاسبية	**-199630399,38**	**-330907504,51**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة لسنتي 2017و2018

من خلال الجدول نلاحظ أن:

-لدينا صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية سالب بينما صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية سنة 2018 سالب وسنة 2017 موجب وهذا يعني أن دورة الاستغلال لديها عجز مالي في خزينة الاستغلال فالمؤسسة تحتاج إلى تمويل داخلي للنمو وبالتالي قد تتجه نحو الاستدانة.

– تحليل قائمة التدفقات النقدية:

مدى كفاية التدفقات النقدية التشغيلية= تدفقات نقدية داخلة من الأنشطة العملياتية/ التدفقات الخارجة من الأنشطة التشغيلية.

الجدول رقم(12–2): يوضح مدى قدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية

السنوات	تدفق نقدي إلى داخل	تدفق نقدي إلى الخارج	مدى كفاية التدفقات النقدية
2017	1799719947.94	-1537830096,62	-1,170
2018	2003893947,94	-1818748970.70	-1,101

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على جدول التدفقات النقدية للمؤسسة لسنتي 2017-2018

-تحليل التدفقات الداخلة: من خلال الجدول السابق نلاحظ أن التدفقات الداخلة لسنة 2017 كانت النسبة سالبة وهي (1,17-) أما في سنة 2018 كانت سالبة وهي (1,10) لكنها انخفضت نوعا ما وهذا راجع إلى أن استدانة المؤسسة أكثر من تحصيلاتها من الزبائن.

-تحليل التدفقات الخارجة: من خلال الجدول السابق نلاحظ انخفاض في قيمة التدفقات النقدية الخارجة وهذا راجع إلى انخفاض في قيمة المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين.

المطلب الرابع: دور الموازنة التقديرية في تحسين الأداء لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة

يتم اعداد الموازنات التقديرية من طرف مصلحة المحاسبة والمالية بعد اجتماع رؤساء المصالح الأخرى: رئيس مصلحة التجارة، رئيس مصلحة الإنتاج، ورئيس مصلحة الموارد البشرية، حيث تناقش لكل مصلحة على حدا بمراعاة الخبرة المهنية لرئيس المصحة من جهة والأهداف المرسومة من جهة أخرى.

ومن خلال المقارنة بين الميزانية الحقيقية والميزانية التقديرية نحدد ما إذا المؤسسة وصلت للاهداف المخطط لها أم لا، لذا سنقوم بعرض الميزانيتين ومن ثم المقارنة بينهما.

جدول رقم(13–2): حسابات النتائج حسب الطبيعة لسنتي 2017– 2018

البيان	2018	2017
70–المبيعات والمنتجات الملحقة	45495949,60	30829564,06
72–تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة	8763644,46	4145549,37
73–إنتاج المثبت		
74–إعانات الاستغلال	2719249,51	2859096,49
إنتاج السنة المالية (1)	1768247260,92	1978931050,50
60–مشتريات مستهلكة	-1407154943,23	-1601946643,38
62–الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	37410115,53-	-28092752,55
استهلاكات السنة المالية (2)	-1444565058,76	-1630039395,93
القيمة المضافة للاستغلال (3) =(1)-(2)	323682202,16	348891654,58
63–أعباء المستخدمين	-125048706,48	-144764399,16
64–الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-6112148,85	-6550113,65
أجمالي فائض الاستغلال(4)	192521346,83	197577121,77
75–المنتجات العملياتية الأخرى	1256650,23	716959,40
65–الأعباء العملياتية الأخرى	-145348,80	-499034,54
68–المخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	-53915998,23	-45844371,15
78–استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	60000,00	17561792,65
النتيجة العملياتية (5)	139776650,03	169512468,13
76–المنتوجات المالية		1823616,43
66–الأعباء المالية	-71462,45	
النتيجة المالية (6)	-71462,45	1823616,43
النتيجة العادية قبل الضرائب (7) = (6) + (5)	139705187,58	171336084,56
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	-29041506,25	33482043,01
الضرائب المؤجلة	509938,57	-3839359,596
مجموع منتجات الأنشطة العادية	1769563911,15	1999888014,34
مجموع الأعباء الأنشطة العادية	-1669507653,24	-1879402749,25
النتيجة الصافية للأنشطة العادية(8)	100056257,91	120485265,09
77–عناصر غير عادية منتجات		
67–عناصر غير عادية أعباء		
النتيجة غير العادية(9)		
صافي نتيجة السنة المالية	100056257,91	120485265,09

المصدرك من اعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة لسنتي 2017و2018

جدول رقم(14–2): جدول لحسابات النتائج التقديري لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة بسكرة سنتي 2017 –2018

البيان	2018	2017
70–المبيعات والمنتجات الملحقة	2988355440	1940756702
72–تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة		23098618
73–إنتاج المثبت		
74–إعانات الاستغلال		
		1729252
إنتاج السنة المالية (1)	2988355440	1970101745
60–مشتريات مستهلكة	2470644099	1597692739
62–الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	36000000	24030734
استهلاكات السنة المالية (2)	2506644099	1621723472
القيمة المضافة للاستغلال (3) =(1) –(2)	481711341	348378272
63–أعباء المستخدمين	161286436	141617311
64–الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	31814163	5848749
أجمالي فائض الاستغلال(4)	288610742	200912212
75–المنتجات العملياتية الأخرى		290058
65–الأعباء العملياتية الأخرى		665248
68–المخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		
78–استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	55603704	33359735
		23375724
النتيجة العملياتية (5)	233007038	190553011
76–المنتوجات المالية		2431489
66–الأعباء المالية		
النتيجة المالية (6)		2431489
النتيجة العادية قبل الضرائب (7) = (6) + (5)	233007038	192984499
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		4005361

الضرائب المؤجلة		
مجموع منتجات الأنشطة العادية	2988355440	1996199015
مجموع الأعباء الأنشطة العادية	2755348402	1807219877
النتيجة الصافية للأنشطة العادية(8)	233007038	188979138
77–عناصر غير عادية منتجات 67–عناصر غير عادية أعباء		
النتيجة غير العادية(9)		
صافي نتيجة السنة المالية	233007038	188979138

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية التقديرية لمؤسسة مطاحن الزيبان

بعد عرض الجداول السابقة سنحاول المقارنة بين الجدولين:

جدول رقم(15–2):مقارنة بين الميزانية التقديرية والمنجزة لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة –بسكرة– لسنة 2017

البيان	التقديرات		الانجازات		الانحرافات		معدل الانجاز	
	الجزئي	الكلي	الجزئي	الكلي	الجزئي	الكلي	الجزئي	الكلي
تغيرات المخزونات والمنتجات	23098618		4145549,37		-18953068,63		17,94	
انتاج مثبت اعانات الاستغلال	1729252		2859096,49		1129844,49		165,33	
انتاج السنة المالية		1970101745		197831050,50		1781300076		10,06
مشتريات مستهلكة	1597692739		-1601946643,38		1442176904		100,26	
الخدمات الخارجية والاستهلاكات	24030734		-28092752,55		4062018,55		116,90	
استهلاكات السنة المالية		1621723472		-1630039395,93		8315923		100,5
القيمة المضافة للاستغلال		348378272		348891654,58		513382,5		100,14
أعباء المستخدمين	141617311		-144764399,16		3147088,1		102,22	

الضرائب والرسوم	5848749		-6550113,65		701364,65		111,99	
اجمالي فائض الاستغلال		200912212		197577121,77		-3335090,3		98,34
االمنتجات العملياتية الأعباء العملياتية المخصصات الاهتلاكات استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	290058 665248 33359735 23375724		716959,40 -499034,54 -45844371,15 17561792,65		426901,4 -166213,46 12484636,15 -5813931,35		247,17 75,01 137,42 75,12	
النتيجة العملياتية		190553011		169512468,13		-21040542,9		88,95
المنتوجات المالية الأعباء المالية	2431489		1823616,43		-607872,57		74,99	
النتيجة المالية		2431489		1823616,43		-607872,57		74,99
النتيجة العادية قبل الضرائب		192984499		171336084,56		-21648414,5		88,78
الضرائب الواجب دفعها الضرائب المؤجلة	4005361		33482043,01 -3839359,59		29476682,01		83,59	
مجموع منتجات الأنشطة العادية		1996199105		1999888014,34		3688909		100,18
مجموع الأعباء الأنشطة العادية		1807219877		-1879402749,25		72182872		103,99
نتيجة الصافية للانشطة العادية		188979138		120485265,09		-68493873		63,75
صافي نتيجة السنة المالية		188979138		120485265,09		-68493873		63,75

-نتيجة المقارنة بين جدول الحسابات الحقيقي والتقديري لسنة 2017 هي:

- رقم الأعمال الحقيقي أقل من رقم الأعمال التقديري أي الانحراف غير ملائم؛
- استهلاك المواد الحقيقي أكثر من الاستهلاك التقديري أي الانحراف ملائم؛
- أعباء الخدمات الحقيقية أكثر من الأعباء التقديرية أي الانحراف ملائم؛
- أعباء المستخدمين الحقيقية أكثر من الأعباء التقديرية أي الانحراف ملائم؛
- وفي الأخير النتيجة الصافية الحقيقية أقل من التقديرية وهذا انحراف غير ملائم للمؤسسة.

فيما يخص تحسين الأداء المالي بواسطة محاسبة التكاليف:

تعذر علينا احضار جدول الأعباء الغير مباشرة والمباشرة وهو ما جعلنا نكتفي يالتحليل المالي والموازنات التقديرية.

بعد دراستنا الميدانية في المؤسسة محل الدراسة (**مطاحن الزيبان القنطرة –بسكرة–**)، وجدنا أن المؤسسة لا تستخدم أي أداة من الأدوات الحديثة.

خلاصة الفصل الثاني:

في هذا الفصل حاولنا ببساطة إسقاط بعض مما تطرقنا اليه في الفصل النظري على مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة–، سنتطرق إلى أهم ما توصلنا إليه لكن قبل ذلك أردنا التوضيح أنه لم يكن من السهل علينا الحصول على مختلف المعلومات المالية والبيانات الهامة، وفيما يلي بعض النتائج المتوصل اليها:

–أن المؤسسة لا تعتمد على أدوات محاسبة التسيير الحديثة في تسيير إدارتها كون هذه الأدوات لا تساعدها في الحصول أكبر عائد من الأرباح، لكنها تعتمد على الميزانية التقديرية وهي أداة من الأدوات التقليدية؛

–أن مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة تعتمد على النتائج السنوية في تقييم أدائها؛

–يساعد التحليل المالي في تقييم مؤشرات الأداء المالي، من خلال كشف الخلل ومحاولة تحسين الأداء المالي؛

–تساهم الميزانية التقديرية في مواجهة الانحرافات والأخطار ومحاولة تصحيحها من أجل الوصول الى الأهداف المخطط لها من طرف المؤسسة.

خاتمة

تعتبر علوم التسيير من بين العلوم التي تشهد تغيرا في مختلف النظريات والمفاهيم، وهذا راجع إلى عدة عوامل تتشارك في التأثير المستمر على الظواهر التي لها ارتباط وثيق بمجال التسيير، ومن بين أهم فروع علم التسيير التي تشهد تغيرات كبيرة في مختلف مجالاتها نجد ميدان محاسبة التسيير، والذي عرف حركة وديناميكية كبيرة خاصة في السنوات الأخيرة بفعل تغير بيئة الأعمال لكونها المؤثر الرئيسي على هذا المجال، ولأن هدف كل مؤسسة اقتصادية هو تحقيق أفضل وأعلى عائد مالي فهي دائما تسعى لتحسينه، وفي هذا الصدد حاولنا في بحثنا هذا بشقيه النظري والتطبيقي الربط بين هذين المتغيرين وهما محاسبة التسيير والأداء المالي وذلك تحت عنوان:

دور أدوات محاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

تعرفنا في الجزء النظري للدراسة على أهم النقاط النظرية الملمة بالموضوع من جانبه النظري، سواء كانت على محاسبة التسيير وأدواتها (التقليدية منها والحديثة) أو حول الأداء المالي، كما حاولنا الربط بين هذين المتغيرين بطريقة تمكننا من معرفة مدى تأثير كل واحدة في الأخرى، ومن هنا خرجنا ببعض النتائج.

النتائج النظرية:

اختبار الفرضيات:

1- من خلال الدراسة النظرية لمختلف المفاهيم نجد أن هناك نوعين من أدوات محاسبة التسيير منها أدوات تقليدية تتمثل في: التحليل المالي، الموازنة التقديرية، المحاسبة التحليلية، محاسبة المسؤولية، نظام المعلومات...، وأخرى حديثة تتمثل في: لوحة القيادة، بطاقة الأداء المتوازن، التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس الأنشطة... هذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

2- بما أن أدوات محاسبة التسيير تزود الإدارة والمسير بالمعلومات المالية الملاءمة وذلك ما يسمح له باختيار البديل الذي يعظم أرباح المؤسسة، وهذا ما يحسن أدائها المالي، وهذا ما ينفي الفرضية الثانية.

3-

4- لا تعتمد مؤسسة المطاحن الكبرى للزيبان القنطرة-بسكرة على أدوات محاسبة التسيير التقليدية منها او الحديثة، لكن من خلال القوائم المالية وجداول حسابات النتائج قمنا بإسقاط بعض النظريات والقياس ببعض المؤشرات المالية عن طريق التحليل المالي.

الاقتراحات:

بناءا على النتائج السابقة، وانطلاقا من دراستنا هذه خرجنا ببعض التوصيات لخصناها فيما يلي:

- توعية مسيري المؤسسات الاقتصادية بأهمية تطبيق أدوات محاسبة التسيير التقليدية منها والحديثة، وذلك لما تقدمه من معلومات مالية مهمة تسهل على المسيرين الاختيار والمفاضلة بين البدائل المتاحة.
- مواكبة التطور التكنولوجي الحاصل في مجال المحاسبة ومحاسبة التسيير بشكل خاص، وذلك لتسهيل التغلب على الصعوبات التي تواجه المؤسسة.
- القيام بدورات تكوينية من فترة لأخرى للعمال وبصفة خاصة للإطارات والمسيرين، لإلمامهم بالمعارف الجديدة في مجال التسيير وتطوير معارفهم القبلية.

خاتمة

آفاق البحث:

إن النتائج المتحصل عليها في هذا البحث تقودنا لآفاق بحثية أخرى نأمل أن تأخذ بعين الاعتبار، نلخصها فيما يلي:

- ✓ آثار استخدام نظم المعلومات المحاسبية في المؤسسات؛
- ✓ مدى استخدام وتطبيق المحاسبة الإدارية في المؤسسات العمومية؛
- ✓ دور بطاقة الأداء المتوازن في الرفع من مستوى المؤسسة الاقتصادي.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

1. أحلام مجدوب. (2014). دور أدوات مراقبة التسيير في تقييم الاداء المالي. المسيلة، علوم التسيير مراقبة التسيير.
2. ادريس ,و .م& ,.الغالبي ,م .م .(2009) .*أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن*.عمان :دار وائل.
3. مجلة اساسيات التحليل المالي. (2003). الأردن.
4. الحارس ,أ .(2004) .*المحاسبة الإدارية*.الأردن عمان :دار حاد للنشر الطبعة الأولى.
5. الخلاية ,م .ع .(2012) .*التحليل باستخدام البيانات المحاسبية*.عمان :در وائل.
6. الدكتور عبد الحكيم الرجبي. (2004). *المحاسبة الإدارية*. الكويت: دار وائل.
7. السيد ,ن .ح.(s.d.) .
8. الشيخ ,ف .م .(2008) .*التحليل المالي*.فلسطين.
9. العلي ,ع .ا .(2000) .*إدارة الإنتاج والعمليات*.عمان :دار وائل.
10. الفضل ,م& ,.ابراهيم ,ع .ا .(2002) .*المحاسبة الإدارية*.الأردن :دار المسيرة للنشر الطبعة الأولى.
11. أمارة عاصي. (2010). تقييم الأداء المالي للمصارف الإسلامية. *مذكرة لنيل شهادة الماجستير*. الأردن، إدارة الأعمال، الأردن / عمان.
12. إنعام ,أ .م .(2014) .المحاسبة الإدارية ودورها في تقويم كفاءة الأداء المالي .*رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل* . السودان ,العلوم والتكنولوجيا ,السودان.
13. توفيق ,ج .أ& ,.شريف ,و .(1980) .*الإدارة المالية*.بيروت :دار النهضة العربية.
14. ثناء علي القباني. (2003). *نظم المعلومات المحاسبية*. الإسكندرية: الدار الجامعية الاسكندرية.
15. جمعة ,ا .ف.(s.d.) .
16. حسام الدين غضبان. (2013). مساهمة في اقتراح نموذج للحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. *أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتورا في علوم التسيير*. بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
17. خروي ,ن& ,.حميدي ,س .(2014) .دراسة تطبيقية لمؤسرات التشخيص المالي في المؤسسات الاقتصلدية .الوادي.
18. خنفري ,خ .(s.d.) .مدى مساهمة الأساااليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسات .*مجلة البشائر الاقتصادية*)المجلد الرابع العدد الثاني.(
19. د.أحمد/ مُحَمَّد أبو نصار طاهر، و ابو نصار. (2013). *المحاسبة الإدارية*. القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات.
20. دادن ,ع .ا .(2006) .قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية .*مجلة الباحث* .41 ,

21. دبابش ,م .ن .(2011) .استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحديد تكاليف الإنتاج .*رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير والمحاسبة* .بسكرة ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ,الجزائر.

22. زكرياء شرفي. (2015). محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الإقتصادية باستخدام طريقة التكاليف علة أساس الأنشطة. أم البواقي، العلوم التجارية –محاسبة ومالية–.

23. زيد ,ك .خ& .,مرعي ,ع .ع .(2004) .*مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة*.الإسكندرية :الدار الجامعية.

24. سليمة تي، و اخرون. (2018). دور التكلفة المستهدفة في تقييم الأداء. الوادي.

25. فركوس ,م .(2001) .*الموازنات التقديرية –أداة فعالة للتسيير*.الجزائر :ديوان المطبوعات الجامعية.

26. كامل احمد أبو ماضي. (2018). *بطاقة الاداء المتوازن كأداة للمؤسسات الحكومية وغير الحكومية*. فلسطين: مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع.

27. محمد صالح الحناوي، و اخرون. (2004). *الإدارة المالية– مدخل اتخاذ القرارات*. القاهرة: الدار الجامعية.

28. محمد كردوسي. (2020). دور محاسبة التسيير في قياس الأداء المالي للمؤسسة اللإقتصادية. *مجلة الإقتصاد والتنمية المستدامة*.

29. محمد/ إبراهيم عبد السلام/ السيد. (2017). *إدارة الموارد المالية*. الإسكندرية: دار التعليم الجامعي.

30. نبو ,م& .,الدين ,ب .(2019) .مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية .*مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية*.

31. نجلاء نوبلي. (2015). إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الإقتصادية. بسكرة، العلوم التجارية، الجزائر.

32. نقيلو ,ف .م& .,مولاي الزين .(2017-2016) .محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الاداء المالي للمؤسسة .أدرار ,علوم التسيير ,الجزائر.

33. نور ,ع .ا& .,عليان ,ا .(2002) .*محاسبة التكاليف الصناعية*.عمان :دار المسيرة.

34. هواري سويسي. (2010). دراسة تحليلية لمؤشرات قياس أداء المؤسسات من منظور خلق القيمة. *مجلة الباحث*.

35. وهيبة حوحامدي. (2017/2016). واقع تطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير ومدى كفاءتها في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية. *مذكرة لنيل شهادة الماستر*. أم البواقي، علوم تجارية / مراجعة وتدقيق، الجزائر.

alazar, c., & separi. (2001). *controle de gestion.* paris: 5eme edition..36

الفهرس

قائمة المحتويات

البيان	الصفحة
الشكر	
الإهداء	
الملخص	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
المقدمة	أ–د
الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة التسيير وأدواتها والأداء المالي	**5**
تمهيد	6
المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التسيير وأدواتها	7
المطلب الأول: نطاق محاسبة التسيير	7
المطلب الثاني: الأدوات التقليدية لمحاسبة التسيير	10
المطلب الثالث: الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير	21
المبحث الثاني: تحسين الأداء المالي	27
المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي	27
المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الأداء المالي	28
المطلب الثالث: مؤشرات تحسين الأداء المالي	30
المبحث الثالث: أهمية أدوات محاسبة التسيير في تحسين اداء المالي	36
المطلب الأول: أدوات محاسبة التسيير وتأثيرها على المؤشرات المالية لتحسين الأداء المالي	36
المطلب الثاني: أدوات محاسبة التسيير وتأثيرها على المؤشرات غير المالية لتحسين الأداء المالي	40
المطلب الثالث: أدوات محاسبة التسيير وتأثيرها على مؤشرات الربحية لتحسين اداء المالي	41
خلاصة	43
الفصل الثاني:دور أدوات محاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة – بسكرة–	
تمهيد	45
المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة	46
المطلب الأول: التعريف بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة	46
المطلب الثاني: أهداف واستراتيجيات المؤسسة	49

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة	**50**
المبحث الثاني: أهمية أدوات محاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي للمؤسسة – تطبيقيا–	**56**
المطلب الأول: عرض القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الزيبان – بسكرة –	**56**
المطلب الثاني: دور التحليل المالي في تحسين الأداء المالي بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة	**59**
المطلب الثالث: تحليل قائمة التدفقات النقدية في مؤسسة مطاحن الزيبان – القنطرة –	**62**
المطلب الرابع: دور الموازنة التقديرية في تحسين الأداء لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة	**64**
خلاصة	**70**
خاتمة	**71**
فهرس المحتويات	
قائمة المراجع	
الملاحق	

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية
الرقم : 456 / ك.ق.ت.ت / 2021

بسكرة في : 23 - 05 - 2021
إلى السيد : مدير مطاحن الزيبان
القنطرة - بسكرة -

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي, نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطالبان :

1 – طرشي وسيلة

2 – مباركي كنزة

المسجلان بالسنة : ثانية ماستر تخصص : محاسبة

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ:

" دور أدوات المحاسبة في تحسين الأداء المالي "

تحت إشراف : أ/ شحتاني عبد العالي

في الأخير تقبلوا منا أسمى عبارات التقدير والاحترام

تأشيرة المؤسسة المستقبلة

المدير العام
كاتب ساسي

عميد الكلية

نائب العميد المكلف بالدراسات والمسائل المرتبطة بالطلبة
أ. جنان عبد الحق

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

Agrodiv

GROUPE AGRODIV
Filiale Céréales les ZIBANS

MOULINS DES ZIBANS

PLAN DE FINANCEMENT PREVISIONNEL - EXERCICE 2018

Unité : DA

LIBELLE	PREVISIONS CLOTURE 2017	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Aout	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre	TOTAUX 2017
Solde début de période	157 969 615	324 116 036	347 218 337	375 414 857	403 289 017	424 193 550	442 514 070	442 229 809	437 248 150	467 765 945	497 516 158	522 331 187	552 748 983	324 116 036
Ventes sur ventes	1 940 756 702	270 859 365	270 859 365	270 859 365	270 859 365	270 859 365	126 999 871	130 892 223	274 833 304	274 833 304	274 833 304	274 833 304	274 833 304	2 989 356 440
Subvention d'exploitation	1 729 262	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Produits diverses	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Recouvrement de créances	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Autres	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Cessions recettes	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
(1) Ressources (1)	1 942 485 964	270 859 365	270 859 365	270 859 365	270 859 365	270 859 365	126 999 871	130 892 223	274 833 304	274 833 304	274 833 304	274 833 304	274 833 304	2 989 356 440
Achats et fournitures	1 587 692 736	224 029 268	224 029 268	224 029 268	224 029 268	224 029 268	111 837 530	111 837 530	225 881 832	225 881 832	225 881 832	225 881 832	225 881 832	2 470 946 080
Services	24 000 784	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	36 000 000
Frais de personnel	141 617 311	15 836 545	10 742 327	10 742 327	18 545 063	20 418 326	10 742 327	18 545 063	10 742 327	10 742 327	18 545 063	10 742 327	10 742 327	181 386 636
Impôts et taxes	5 848 749	2 448 333	2 448 333	2 870 693	4 037 563	2 448 333	2 448 333	2 448 333	2 448 333	3 215 916	2 448 333	2 448 333	2 448 333	35 914 482
Frais financiers	0													0
Frais divers	0													0
Dépenses d'investissements	7 150 000	2 442 917	2 442 917	2 442 917	2 442 917	2 442 917	2 442 917	2 442 917	2 442 917	2 442 917	2 442 917	2 442 917	2 442 917	29 315 000
Autres dépenses	0													0
(2) Total dépenses (2)	1 776 339 533	247 757 063	242 662 845	242 885 205	250 054 832	252 538 845	129 284 133	135 873 882	244 315 509	245 083 091	250 118 275	244 315 509	244 170 509	2 729 059 698
Dettes de stocks	0													
Remboursements de crédits	0													
Dettes fournisseurs	0													
Autres dettes	0													
(3) Total règlements dettes (3)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Total emplois (2) + (3)	1 776 339 533	247 757 063	242 662 845	242 885 205	250 054 832	252 538 845	129 284 133	135 873 882	244 315 509	245 083 091	250 118 275	244 315 509	244 170 509	2 729 059 698
Solde de la période	166 146 431	23 102 302	28 196 520	27 974 160	20 804 533	18 320 520	264 262	-4 981 659	30 517 796	29 750 213	24 715 029	30 517 796	30 662 796	259 245 742
Solde fin de période	324 116 036	347 218 337	375 414 857	403 289 017	424 193 550	442 514 070	442 229 809	437 248 150	467 765 945	497 516 158	522 331 187	552 748 983	583 411 778	583 411 778

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

GROUPE AGRODIV
Filiale Céréales les ZIBANS

LES MOULINS DES ZIBANS

COMPTES DE RESULTAT PREVISIONNEL - EXERCICE 2018

Unité : DA

LIBELLE	PREVISIONS CLOTURE 2017	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Aout	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre	OBJECTIFS 2018
Ventes et produits annexes	1 940 756 702	270 859 365	270 859 365	270 859 365	270 859 365	270 859 365	128 999 871	130 892 223	274 833 304	274 833 304	274 833 304	274 833 304	274 833 304	2 988 355 440
Variation stocks produits finis et en cours	23 098 618													-
Production immobilisée														-
Subventions d'exploitation	1 729 252													
Cession inter complexe	4 517 173													
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	1 970 101 745	270 859 365	270 859 365	270 859 365	270 859 365	270 859 365	128 999 871	130 892 223	274 833 304	274 833 304	274 833 304	274 833 304	274 833 304	2 988 355 440
Achats consommés	1 597 692 739	224 029 269	224 029 269	224 029 269	224 029 269	224 029 269	110 650 557	111 437 539	225 681 932	225 681 932	225 681 932	225 681 932	225 681 932	2 470 644 099
Services extérieurs et autres consommations	24 030 734	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	36 000 000
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	1 621 723 472	227 029 269	227 029 269	227 029 269	227 029 269	227 029 269	113 650 557	114 437 539	228 681 932	228 681 932	228 681 932	228 681 932	228 681 932	2 506 644 099
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	348 378 272	43 830 096	43 830 096	43 830 096	43 830 096	43 830 096	15 349 315	16 454 684	46 151 372	46 151 372	46 151 372	46 151 372	46 151 372	481 711 341
Charges de personnel	141 617 211	15 836 545	10 742 327	10 742 327	16 545 093	20 618 326	10 742 327	16 545 093	10 742 327	10 742 327	16 545 093	10 742 327	10 742 327	161 285 436
Impôts, taxes et versements assimilés	5 848 749	2 448 333	2 448 333	2 670 693	4 037 553	2 418 333	2 448 333	2 448 333	2 448 333	3 215 916	2 448 333	2 448 333	2 303 333	31 814 163
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	200 912 212	25 545 218	30 639 436	30 417 076	23 247 450	20 793 437	2 158 655	- 2 538 742	32 960 712	32 193 129	27 157 946	32 960 712	33 105 712	288 610 742
Autres produits opérationnels	290 058													-
Autres charges opérationnelles	665 248													-
Dotations aux amortissements, provisions et pertes	33 359 735	4 633 642	4 633 642	4 633 642	4 633 642	4 633 642	4 633 642	4 633 642	4 633 642	4 633 642	4 633 642	4 633 642	4 633 642	55 603 704
Reprise sur pertes de valeur et provisions	23 375 724													-
V- RESULTAT OPERATIONNEL	190 553 011	20 911 576	26 005 794	25 783 434	18 613 808	16 159 795	- 2 474 987	- 7 172 384	28 327 070	27 559 487	22 524 304	28 327 070	28 472 070	233 007 038
Produits financiers	2 431 489													-
Charges financières														-
VI-RESULTAT FINANCIER	2 431 489	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+	192 984 499	20 911 576	26 005 794	25 783 434	18 613 808	16 159 795	- 2 474 987	- 7 172 384	28 327 070	27 559 487	22 524 304	28 327 070	28 472 070	233 007 038
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	4 005 361													-
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	-													-
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINA	1 996 199 015	270 859 365	270 859 365	270 859 365	270 859 365	270 859 365	128 999 871	130 892 223	274 833 304	274 833 304	274 833 304	274 833 304	274 833 304	2 988 355 440
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINA	1 807 219 877	249 947 789	244 853 571	245 075 931	252 245 557	254 729 570	131 474 858	139 064 607	246 506 234	247 273 817	252 309 000	246 506 234	246 361 234	2 755 348 402
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRE	188 979 138	20 911 576	26 005 794	25 783 434	18 613 808	16 159 795	- 2 474 987	- 7 172 384	28 327 070	27 559 487	22 524 304	28 327 070	28 472 070	233 007 038
Eléments extraordinaires (produits) (A préciser)														-
Eléments extraordinaires (charges) (A préciser)														-
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE														-
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	188 979 138	20 911 576	26 005 794	25 783 434	18 613 808	16 159 795	- 2 474 987	- 7 172 384	28 327 070	27 559 487	22 524 304	28 327 070	28 472 070	233 007 038

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

FILIALE CEREALES LES ZIBANS

ROUTE NATIONNAL N°03 EL-KANTAR EL KANTARA -W- BISKRA

EDITION_DU 31/05/2021 15:14

EXERCICE 01/01/18 AU 31/12/18

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

	NOTE	2018	2017
Flux de trésorerie provenant des acitivités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		1 719 719 947,94	2 003 893 351,84
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-1 537 830 396,62	-1 818 747 970,70
Intérêts et autres frais financiers payés		-398 164,86	-140 285,17
Impôts sur les résultats payés			-466 020,55
Opérations en attente de classement (47) !!!!		**527 800,00**	**-4 685 574,89**
Opérations inter CIC		-284 894 477,22	-585 689 679,07
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-102 875 290,76	-405 836 178,54
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		1 141 768,53	700 232,65
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		**-101 733 522,23**	**-405 135 945,89**
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-3 336 773 303,61	-8 384 552,30
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		3 301 291 866,37	0,13
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		-265 060,00	
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		303 780,00	200 000 000,00
Intérêts encaissés sur placements financiers			1 823 616,43
Dividendes et qoute-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		**-35 442 717,24**	**193 439 064,26**
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts		923 592 466,90	
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-923 592 466,90	
Subventions (74 131,132)			2 129 237,56
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)			**2 129 237,56**
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		**-137 176 239,47**	**-209 567 644,07**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		**169 768 021,46**	**379 335 665,53**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		**32 591 781,99**	**169 768 021,46**
Variation de la trésorerie de la période		**-137 176 239,47**	**-209 567 644,07**
Rapprochement avec le résultat comptable		**-199 630 399,38**	**-330 907 504,51**

CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ

FILIALE CEREALES LES ZIBANS

ROUTE NATIONNAL N°03 EL-KANTAR EL KANTARA-W- BISKRA

EDITION_DU:31/05/2021 15.14

EXERCICE 01/01/18 AU 31/12/18

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

	NOTE	2018	2017
Ventes et produits annexes			
Ventes de marchandises		45 495 949,60	30 829 564,06
Ventes de produits finis		1 635 183 467,51	1 925 344 744,32
Ventes autres produits			1 128 684,24
Autres prestations		38 482 851,84	15 478 007,38
Variation stocks produits finis et en cours		8 763 644,46	4 145 549,37
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		2 719 249,51	2 859 096,49
Cession inter complexes		37 602 098,00	-854 595,35
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**1 768 247 260,92**	**1 978 931 050,51**
Achats consommés		-1 407 154 943,23	-1 601 946 643,38
Services extérieurs et autres consommations		-37 410 115,53	-28 092 752,55
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-1 444 565 058,76**	**-1 630 039 395,93**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**323 682 202,16**	**348 891 654,58**
Charges de personnel		-125 048 706,48	-144 764 399,16
Impôts taxes et versements assimilés		-6 112 148,85	-6 550 133,65
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**192 521 346,83**	**197 577 121,77**
Autres produits opérationnels		1 256 650,23	716 959,40
Autres charges opérationnelles		-145 348,80	-499 034,54
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-53 915 998,23	-45 844 371,15
Reprise sur pertes de valeur et provisions		60 000,00	17 561 792,65
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**139 776 650,03**	**169 512 468,13**
Produits financiers			1 823 616,43
Charges financières		-71 462,45	
VI-RESULTAT FINANCIER		**-71 462,45**	**1 823 616,43**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**139 705 187,58**	**171 336 084,56**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-29 041 506,25	-33 482 043,01
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		509 938,57	-3 839 359,59
Participations des travailleurs au bénéfice		-11 117 361,99	-13 529 416,87
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**1 769 563 911,15**	**1 999 888 014,34**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-1 669 507 653,24**	**-1 879 402 749,25**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**100 056 257,91**	**120 485 265,09**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**100 056 257,91**	**120 485 265,09**

CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ

FILIALE CEREALES LES ZIBANS

ROUTE NATIONNAL N°03 EL-KANTAR EL KANTARA -W- BISKRA

EDITION DU 31/05/2021 15:13

EXERCICE 01/01/18 AU 31/12/18

BILAN (PASSIF)

	NOTE	2018	2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Resultat net part du groupe (1)		100 056 267,91	120 485 265,09
Autres capitaux propores - Report à nouveau		4 100 255,31	
Comptes de liaison (Fusion Absorption)		1 169 939 156,07	1 169 939 156,07
Comptes de liaison		268 626 113,78	110 683 178,38
TOTAL I		**1 642 727 783,07**	**1 401 107 699,54**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		313 820 000,00	313 820 000,00
Impôts (différés et provisionnés)		8 612 344,50	6 709 768,02
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		34 554 543,96	27 411 228,71
TOTAL II		**356 986 888,46**	**347 940 996,73**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		27 140 558,44	61 679 413,74
Impôts ضرائب		32 094 508,54	38 703 914,58
Autres dettes ديون أخرى		651 475 107,74	654 806 046,82
Trésorerie passif خزينة الخصوم			
TOTAL III		**710 710 174,72**	**755 189 375,14**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**2 610 424 846,25**	**2 504 237 971,41**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

FILIALE CEREALES LES ZIBANS

ROUTE NATIONNAL N°03 EL-KANTAR EL KANTARA -W- BISKRA

EDITION_DU:31/05/2021 15:13

EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOTE	2018			2017
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		666 426,56	276 426,56	390 000,00	
Immobilisations corporelles					
Terrains		16 478 991,99		16 478 991,99	16 478 991,99
Bâtiments		1 178 169 494,57	434 624 238,26	743 545 256,31	755 528 097,87
Autres immobilisations corporelles		1 782 415 385,78	1 083 669 456,24	698 745 929,54	693 523 254,22
Immobilisations en concession					14 999 602,84
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		226 340,00		226 340,00	265 060,00
Immobilisations destinés à la cession		17 114 656,33	17 114 656,33		
Impôts différés actif		9 582 417,52		9 582 417,52	8 133 098,16
Comptes de liaison		863 665 431,60		863 665 431,60	606 981 203,75
TOTAL ACTIF NON COURANT		**3 868 319 144,35**	1 535 684 777,39	**2 332 634 366,96**	**2 095 909 308,83**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		108 734 741,24		108 734 741,24	98 837 767,56
Créances et emplois assimilés					
Clients		498 606 512,70	366 895 158,03	131 711 354,67	132 566 625,37
Autres débiteurs		3 102 626,96		3 102 626,96	3 358 830,83
Impôts et assimilés		15 387 125,79	13 737 151,36	1 649 974,43	3 797 417,36
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		32 591 781,99		32 591 781,99	169 768 021,46
TOTAL ACTIF COURANT		**658 422 788,68**	380 632 309,39	**277 790 479,29**	**408 328 662,58**
TOTAL GENERAL ACTIF		**4 526 741 933,03**	1 916 317 086,78	**2 610 424 846,25**	**2 504 237 971,41**

CamScanner الممسوحة ضوئيا بـ