الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر – بسكرة –

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضوع

دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية

دراسة حالة : مجموعة من المؤسسات الاقتصادية (2011 ـ 2015)

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير

تخصص محاسبة

إعداد الباحث :

بن خليفة حمزة

الأستاذ المشرف :

أ د. أحمد قايد نور الدين

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الصفة	الجامعة
الدكتور شنشونة محمد	رئيسا	بسكرة
الأستاذ الدكتور أحمد قايد نور الدين	مشرفا ومقررا	بسكرة
الدكتورة زعرور نعيمة	ممتحنا	بسكرة
الدكتور الزين يونس	ممتحنا	الوادي
الدكتور ضيف الله محمد الهادي	ممتحنا	الوادي
الدكتورة طبايبية سليمة	ممتحنا	قالمة

السنة الجامعية : 2017 /2018

بسم الله الرحمن الرحيم

الإهـــــــداء

اهدي هذا العمل المتواضع :

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله أبي وأمي

إلى زوجتي حبا وتقديرا

إلى ابنتي الغالية لينا

إلى إخوتي وأخواتي

والى كل قلوب كانت تفرح لفرحتي ، وتأسى لما يصيبني

والى بلد العزة والكرامة الجزائر الحبيبة

حمـــــــــزة

شكر وتقدير

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه والصلاة والسلام على اشرف الأنبياء والمرسلين خير من علمنا أدب الشكر وعمل به، سيدنا محمد صلى الله عليه وعلى اله حق قدره ومقداره العظيم وعلى أصحابه ومن اقتدى به.

أتقدم بخالص عبارات الشكر والتقدير والامتنان للأستاذ الدكتور : أحمد قايد نور الدين الذي لم يبخل علي بإرشاداته وتوجيهاته السديدة فجزاه الله عني كل خير

كما أتوجه بالشكر إلى كل أساتذتي الكرام وأعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءة وتمحص ومناقشة هذا العمل .

وأخيرا أسدي عبارات العرفان إلى كل شخص مد لي يد المساعدة لانجاز هذه الأطروحة من قريب أو بعيد

حمـــــــــــزة

الملخص :

تبين هذه الدراسة مدى الاعتماد على القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن والتي هي عبارة عن نظام متكامل لقياس وتقييم الأداء للمؤسسات والذي يتكون من مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تبين نتائج تنفيذ الأداء وتربطها بإستراتيجية وأهداف المؤسسة المحددة من خلال خمسة أبعاد هي البعد المالي، بعد العميل، بعد العمليات الداخلية وبعد التعلم والنمو، ويمكننا إضافة أبعاد أخرى لحاجة وطبيعة أداء المؤسسة وإستراتيجيتها. ويهدف هذا التقييم إلى التعرف على مواطن القوة وتعزيزها، ومواطن الضعف ووضع الحلول اللازمة لها، ويعتبر هذا النموذج جديد في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية من الناحية المالية وغير المالية .

وتم إعداد بطاقة الأداء المتوازن لثلاث مؤسسات اقتصادية مختلفة الأنشطة وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها :

- أهمية مساهمة القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن ؛
- ضرورة تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية ؛
- دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية .

الكلمات المفتاحية :بطاقة الأداء المتوازن، القوائم المالية، الأداء، تقييم الأداء، المؤسسات الاقتصادية.

Abstract:

This study shows the extent of reliance on the financial statements in the preparation of a Balanced Scorecard which is an integrated system for measuring and evaluating the performance of the economic enterprises. It consists a set of financial and non-financial measures that show the results of the implementation of performance and relate them to the strategy and goals of the economic enterprise, which is defined through five dimensions : financial dimension, after the client; after internal processes, learning and growth, and after environmental dimension . In addition, we can add some other dimension to the needs and the nature of the entreprises' performance and strategy . The objective of this assessment is to identify, strengthen the strengths, the weaknesses, and to find solution for it.

This model is new in the financial and non-financial performance evaluation of Economic entreprises .

The Balanced Scorecard is prepared for three different economic entreprises activities**.** The study found several results :

- The contribution of financial statement in the preparation of the balanced scorecard **.**
- The need to evaluate the performance of economic entreprises.
- The role of balanced scorecard in evaluating the performance of economic entreprises.

Keywords : Balanced Scorecard, Financial statement, Performance, Performance evaluation, Economic entreprises.

فهرس المحتويات :

فهرس الجداول

فهرس الأشكال

المقدمة العامة.....**أ ـ ن**

الفصل الأول : النظام المحاسبي المالي والقوائم المالية 1

المبحث الأول : مدخل نظري للنظام المحاسبي المالي 3

المطلب الأول : التشريعات المحاسبية في الجزائر.....3

المطلب الثاني : ماهية النظام المحاسبي المالي 7

المطلب الثالث : أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي.....10

المطلب الرابع : المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي.....12

المطلب الخامس : تنظيم المحاسبة 15

المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي للقوائم المالية **17**

المطلب الأول : مدخل نظري للقوائم المالية 17

المطلب الثاني : الخصائص النوعية والفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية.....20

المطلب الثالث : معايير قياس عناصر القوائم المالية.....21

المبحث الثالث : القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية **24**

المطلب الأول : المعايير المحاسبية الدولية.....24

المطلب الثاني : المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض البيانات المالية.....28

المطلب الثالث : المعيار المحاسبي الدولي 7 قائمة التدفقات النقدية.....40

المبحث الرابع : القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF.....**45**

المطلب الأول : الميزانية.....45

المطلب الثاني : جدول حسابات النتائج 49

المطلب الثالث : جدول سيولة الخزينة.....51

المطلب الرابع : جدول تغير الأموال الخاصة 52

المطلب الخامس : ملحق الكشوف المالية.....53

خلاصة الفصل الأول.....**54**

الفصل الثاني : الأداء المفاهيم والأبعاد..... **55**

المبحث الأول : مفهوم الأداء وأنواعه ومجالاته **57**

المطلب الأول : ماهية الأداء.....57
المطلب الثاني : أنواع الأداء (تصنيفات الأداء).....60
المطلب الثالث : مجالات الأداء.....63
المطلب الرابع : العوامل المؤثرة في الأداء.....65
المبحث الثاني : ماهية عملية تقييم الأداء 67
المطلب الأول : مفهوم عملية تقييم الأداء.....67
المطلب الثاني : أهداف عملية تقييم الأداء.....70
المطلب الثالث : إجراءات عملية تقييم الأداء.....71
المبحث الثالث : المؤشرات التقليدية والحديثة لقياس وتقييم الأداء 75
المطلب الأول : المؤشرات التقليدية لقياس وتقييم الأداء.....75
المطلب الثاني : الأدوات الحديثة المستخدمة في قياس وتقييم الأداء.....83
خلاصة الفصل الثاني.....97
الفصل الثالث : دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات.....98
المبحث الأول : بطاقة الأداء المتوازن مدخل نظري.....100
المطلب الأول : ماهية ونشأة بطاقة الأداء المتوازن.....100
المطلب الثاني : أهمية وأهداف بطاقة الأداء المتوازن.....107
المطلب الثالث : مكونات بطاقة الأداء المتوازن.....110
المطلب الرابع : بطاقة الأداء المتوازن كمنهج لإدارة الإستراتيجية.....113
المبحث الثاني : إعداد بطاقة الأداء المتوازن.....114
المطلب الأول : خطوات إعداد بطاقة الأداء المتوازن.....114
المطلب الثاني: مقومات وعوامل نجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وصعوبات ذلك.....122
المبحث الثالث : تقييم أداء المؤسسات باستخدام محاور بطاقة الأداء المتوازن.....125
المطلب الأول :البعد المالي.....125
المطلب الثاني : بعد الزبون.....128
المطلب الثالث : بعد العمليات الداخلية.....131
المطلب الرابع : بعد التعليم النمو.....133
المطلب الخامس : البعد البيئي.....134
الفصل الرابع : دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية.....139
المبحث الأول : التعريف بالمؤسسات محل الدراسة.....141

المطلب الأول : التعريف بمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي (EDIMMA) 141
المطلب الثاني : التعريف بمؤسسة الجزائرية للمياه (ADE) الوادي 142
المطلب الثالث : التعريف بمجمع صيدال (GROUPE SAIDAL).....143
المبحث الثاني : مساهمة القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي (EDIMMA).....144
المطلب الأول : تحديد مؤشرات بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة (EDIMMA).....144
المطلب الثاني : المطلب الثاني : تحديد الأوزان النسبية والنسب المستهدفة لمؤشرات أبعاد بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة (EDIMMA) 157
المطلب الثالث : المطلب الثالث : عرض بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة (EDIMMA) .160
المبحث الثالث : مساهمة القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة الجزائرية للمياه (ADE).....162
المطلب الأول : تحديد مؤشرات بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة (ADE).....162
المطلب الثاني : المطلب الثاني : تحديد الأوزان النسبية والنسب المستهدفة لمؤشرات أبعاد بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة (ADE).....173
المطلب الثالث : المطلب الثالث : عرض بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة (ADE) 175
المبحث الرابع : مساهمة القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لمجمع صيدال (GROUPE SAIDAL).....177
المطلب الأول : تحديد مؤشرات بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة (GROUPE SAIDAL)..177
المطلب الثاني : تحديد الأوزان النسبية والنسب المستهدفة لمؤشرات أبعاد بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة (GROUPE SAIDAL) 189
المطلب الثالث : عرض بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة (GROUPE SAIDAL) 191
خلاصة الفصل الرابع..... 194
الخاتمة.....195
المراجع.....199
الملاحق.....210

قائمة الجداول :

الرقم	البيان	الصفحة
01	الأنشطة المكونة لقائمة التدفقات النقدية	44
02	جانب الأصول من الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي	47
03	جانب الخصوم من الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي	47
04	حساب النتائج حسب الطبيعة حسب النظام المحاسبي المالي	50
05	حساب النتائج حسب الوظيفة حسب النظام المحاسبي المالي	50
06	سيولة الخزينة الطريقة المباشرة حسب النظام المحاسبي المالي	52
07	سيولة الخزينة الطريقة غير المباشرة حسب النظام المحاسبي المالي	52
08	تغير الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي	52
09	مجاميع أصحاب المصالح والحقوق وتأثيرهم على أداء المؤسسة	84
10	نموذج قياس النتائج ومحددات النتائج	87
11	لوحة القيادة	93
12	الأهداف الإستراتيجية لمحركات الأداء	118
13	مقاييس الأداء المناسبة للأهداف الإستراتيجية لمحركات الأداء	123 ـ 119
14	مقاييس الأداء للمستويات التشغيلية والتنفيذية	121
15	تطويع المقاييس لتتناسب مع إستراتيجية وحدة النشاط وأساليب تحقيقها	126
16	أهم مقاييس المنظور المالي	127
17	مؤشرات الأداء البيئي المناسبة لكل المؤسسات	135
18	مؤشرات الأداء البيئي المناسبة لمؤسسات معينة	137 ـ 136
19	مقاييس مؤشرات البعد البيئي	137
20	تطور معدل العائد على الأصول لمؤسسة(EDIMMA) خلال (2011 ـ 2015).	144
21	تطور معدل العائد على الاستثمارات لمؤسسة(EDIMMA) خلال (2011 ـ 2015).	145
22	تطور نسبة التداول لمؤسسة(EDIMMA) خلال (2011 ـ 2015).	145
23	تطور معدل نمو الأرباح لمؤسسة(EDIMMA) خلال (2011 ـ 2015).	146
24	تطور معدل المردودية التجارية لمؤسسة(EDIMMA) خلال (2011 ـ 2015).	147
25	تطور معدل نمو رقم الأعمال للمؤسسة لمؤسسة(EDIMMA) خلال (2011 ـ 2015).	147

26	تطور معدل الاحتفاظ بالزبون للمؤسسة لمؤسسة(EDIMMA) خلال (2011 ـ 2015).	148
27	تطور معدل جلب الزبون لمؤسسة(EDIMMA) خلال (2011 ـ 2015).	148
28	تطور معدل نمو الإنتاج لمؤسسة(EDIMMA) خلال (2011 ـ 2015).	149
29	تطور معدل نمو القيمة المضافة لمؤسسة(EDIMMA) خلال (2011 ـ 2015).	150
30	تطور معدل الكفاءة الإدارية لمؤسسة(EDIMMA) خلال (2011 ـ 2015).	150
31	تطور معدل تحسن الكفاءة المالية لمؤسسة(EDIMMA) خلال (2011 ـ 2015).	151
32	تطور معدل تفعيل العلاقة مع العاملين لمؤسسة(EDIMMA) خلال (2011 ـ 2015).	152
33	تطور معدل تحفيز العاملين لمؤسسة(EDIMMA) خلال (2011 ـ 2015).	153
34	تطور معدل إشراك العاملين لمؤسسة(EDIMMA) خلال (2011 ـ 2015).	153
35	تطور معدل الأصول غير الملموسة لمؤسسة(EDIMMA) خلال (2011 ـ 2015).	154
36	تطور معدل ترشيد الاستهلاك لمؤسسة(EDIMMA) خلال (2011 ـ 2015).	155
37	تطور معدل الاستثمار في الأراضي لمؤسسة(EDIMMA) خلال (2011 ـ 2015).	156
38	تطور معدل الاستثمار في المباني لمؤسسة(EDIMMA) خلال (2011 ـ 2015).	157
39	النتائج المحققة لمؤشرات أبعاد بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة(EDIMMA) .	160
40	نموذج مقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة (EDIMMA).	161
41	تطور معدل العائد على الأصول لمؤسسة (ADE) خلال (2011 ـ 2015).	162
42	تطور معدل العائد على الاستثمارات لمؤسسة (ADE) خلال (2011 ـ 2015).	163
43	تطور نسبة التداول لمؤسسة (ADE) خلال (2011 ـ 2015).	163
44	تطور معدل نمو الأرباح لمؤسسة (ADE) خلال (2011 ـ 2015).	164
45	تطور معدل المردودية التجارية لمؤسسة (ADE) خلال (2011 ـ 2015).	165
46	تطور معدل نمو رقم الأعمال لمؤسسة (ADE) خلال (2011 ـ 2015).	165
47	تطور معدل الاحتفاظ بالزبون لمؤسسة (ADE) خلال (2011 ـ 2015).	166
48	تطور معدل جلب الزبون لمؤسسة (ADE) خلال (2011 ـ 2015).	166
49	تطور معدل نمو الإنتاج لمؤسسة (ADE) خلال (2011 ـ 2015).	167
50	تطور معدل نمو القيمة المضافة لمؤسسة (ADE) خلال (2011 ـ 2015).	168
51	تطور معدل الكفاءة الإدارية لمؤسسة (ADE) خلال (2011 ـ 2015).	168
52	تطور معدل تفعيل العلاقة مع العاملين لمؤسسة (ADE) خلال (2011 ـ 2015).	169

53	تطور معدل تحفيز العاملين لمؤسسة (ADE) خلال (2011 ـ 2015).	170
54	تطور معدل إشراك العاملين لمؤسسة (ADE) خلال (2011 ـ 2015).	170
55	تطور معدل ترشيد الاستهلاك لمؤسسة (ADE) خلال (2011 ـ 2015).	171
56	تطور معدل الاستثمار في المباني لمؤسسة (ADE) خلال (2011 ـ 2015).	172
57	النتائج المحققة لمؤشرات أبعاد بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة (ADE).	175
58	نموذج مقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة (ADE) .	176
59	تطور معدل العائد على الأصول لمؤسسة (GROUPE SAIDAL) خلال (2011 ـ 2015).	177
60	تطور معدل العائد على الاستثمارات لمؤسسة (GROUPE SAIDAL) خلال (2011 ـ 2015).	178
61	تطور نسبة التداول لمؤسسة (GROUPE SAIDAL) خلال (2011 ـ 2015).	178
62	تطور معدل نمو الأرباح لمؤسسة (GROUPE SAIDAL) خلال (2011 ـ 2015).	179
63	تطور معدل المردودية التجارية لمؤسسة (GROUPE SAIDAL) خلال (2011 ـ 2015).	180
64	تطور معدل نمو رقم الأعمال لمؤسسة (GROUPE SAIDAL) خلال (2011 ـ 2015).	180
65	تطور معدل الاحتفاظ بالزبون لمؤسسة (GROUPE SAIDAL) خلال (2011 ـ 2015).	181
66	تطور معدل جلب الزبون لمؤسسة (GROUPE SAIDAL) خلال (2011 ـ 2015).	181
67	تطور معدل نمو الإنتاج لمؤسسة (GROUPE SAIDAL) خلال (2011 ـ 2015).	182
68	تطور معدل نمو القيمة المضافة لمؤسسة (GROUPE SAIDAL) خلال (2011 ـ 2015).	183
69	تطور معدل الكفاءة الإدارية لمؤسسة (GROUPE SAIDAL) خلال (2011 ـ 2015).	183
70	تطور معدل تحسن الكفاءة المالية لمؤسسة (GROUPE SAIDAL) خلال (2011 ـ 2015).	184

71	تطور معدل تفعيل العلاقة مع العاملين لمؤسسة (GROUPE SAIDAL) خلال (2011 ـ 2015).	185
72	تطور معدل تحفيز العاملين لمؤسسة (GROUPE SAIDAL) خلال (2011 ـ 2015).	185
73	تطور معدل إشراك العاملين لمؤسسة (GROUPE SAIDAL) خلال (2011 ـ 2015).	185
74	تطور معدل الأصول غير الملموسة لمؤسسة (GROUPE SAIDAL) خلال (2011 ـ 2015).	186
75	تطور معدل ترشيد الاستهلاك لمؤسسة (GROUPE SAIDAL) خلال (2011 ـ 2015).	187
76	تطور معدل الاستثمار في الأراضي لمؤسسة (GROUPE SAIDAL) خلال (2011 ـ 2015).	187
77	تطور معدل الاستثمار في المباني للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).	188
78	النتائج المحققة لمؤشرات أبعاد بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة (GROUPE SAIDAL)	191
79	نموذج مقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة (GROUPE SAIDAL).	192

قائمة الأشكال :

الرقم	البيان	الصفحة
01	مصفوفة الفعالية والكفاءة	59
02	هيكل تطبيقي للقيمة الاقتصادية المضافة	81
03	هرم الأداء لـ (Mc Nair)	86
04	مدخل التميّز في الأعمال	88
05	نموذج لجنة معايير المحاسبة الإدارية الأمريكية	91
06	مراحل تطور بطاقة الأداء المتوازن	101
07	الجيل الأول لبطاقة الأداء المتوازن	102
08	الجيل الثاني لبطاقة الأداء المتوازن	104
09	بطاقة الأداء المتوازن	110
10	خطوات إدارة الإستراتيجية	113
11	خطوات تصميم بطاقة الأداء المتوازن	115
12	خصائص مسألة القيمة	129
13	سلسلة القيمة للعمليات الداخلي	131
14	تطور مؤشرات البعد المالي للبطاقة لمؤسسة (EDIMMA).	146
15	تطور مؤشرات بعد الزبائن للبطاقة لمؤسسة (EDIMMA).	149
16	تطور مؤشرات بعد العمليات الداخلية للبطاقة لمؤسسة (EDIMMA).	152
17	تطور مؤشرات بعد التعلم والنمو للبطاقة لمؤسسة (EDIMMA).	155
18	تطور مؤشرات البعد البيئي للبطاقة لمؤسسة (EDIMMA).	157
19	تطور أداء مؤسسة (EDIMMA).	162
20	تطور مؤشرات البعد المالي للبطاقة لمؤسسة (ADE).	164
21	تطور مؤشرات بعد الزبائن للبطاقة لمؤسسة (ADE).	167
22	تطور مؤشرات بعد العمليات الداخلية للبطاقة لمؤسسة (ADE).	169
23	تطور مؤشرات بعد التعلم والنمو للبطاقة لمؤسسة (ADE).	171
24	تطور مؤشرات البعد البيئي للبطاقة لمؤسسة (ADE).	172
25	تطور أداء مؤسسة (ADE).	177

26	تطور مؤشرات البعد المالي للبطاقة لمؤسسة (GROUPE SAIDAL).	179
27	تطور مؤشرات بعد الزبائن للبطاقة لمؤسسة (GROUPE SAIDAL).	182
28	تطور مؤشرات بعد العمليات الداخلية للبطاقة لمؤسسة (GROUPE SAIDAL).	184
29	تطور مؤشرات بعد التعلم والنمو للبطاقة لمؤسسة (GROUPE SAIDAL).	186
30	تطور مؤشرات البعد البيئي للبطاقة لمؤسسة (GROUPE SAIDAL).	188
31	تطور أداء مؤسسة (GROUPE SAIDAL).	193

قائمة الملاحق :

الرقم	البيان	الصفحة
01	جانب الأصول من الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي	211
02	جانب الخصوم من الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي	212
03	حساب النتائج حسب الطبيعة حسب النظام المحاسبي المالي	213
04	حساب النتائج حسب الوظيفة حسب النظام المحاسبي المالي	214
05	سيولة الخزينة الطريقة المباشرة حسب النظام المحاسبي المالي	215
06	سيولة الخزينة الطريقة غير المباشرة حسب النظام المحاسبي المالي	216
07	تغير الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي	217
08	الأصول لمؤسسة(EDIMMA) سنة 2012.	218
09	الخصوم لمؤسسة(EDIMMA) سنة 2012.	219
10	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة لمؤسسة(EDIMMA) سنة 2012.	220
11	جدول سيولة الخزينة لمؤسسة (EDIMMA) سنة 2012.	221
12	الأصول لمؤسسة(EDIMMA) سنة 2013.	222
13	الخصوم لمؤسسة(EDIMMA) سنة 2013.	223
14	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة لمؤسسة(EDIMMA) سنة 2013.	224
15	جدول سيولة الخزينة لمؤسسة (EDIMMA) سنة 2013.	225
16	الأصول لمؤسسة(EDIMMA) سنة 2014.	226
17	الخصوم لمؤسسة(EDIMMA) سنة 2014.	227
18	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة لمؤسسة(EDIMMA) سنة 2014.	228
19	جدول سيولة الخزينة لمؤسسة (EDIMMA) سنة 2014.	229
20	الأصول لمؤسسة(EDIMMA) سنة 2015.	230
21	الخصوم لمؤسسة(EDIMMA) سنة 2015.	231
22	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة لمؤسسة(EDIMMA) سنة 2015.	232
23	جدول سيولة الخزينة لمؤسسة (EDIMMA) سنة 2015.	233
24	الأصول لمؤسسة(ADE) سنة 2011.	234

25	الخصوم لمؤسسة(ADE) سنة 2011.	235
26	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة لمؤسسة(ADE) سنة 2011.	236
27	جدول سيولة الخزينة لمؤسسة (ADE) سنة 2011.	237
28	الأصول لمؤسسة(ADE) سنة 2012.	238
29	الخصوم لمؤسسة(ADE) سنة 2012.	239
30	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة لمؤسسة(ADE) سنة 2012.	240
31	جدول سيولة الخزينة لمؤسسة (ADE) سنة 2012.	241
32	الأصول لمؤسسة(ADE) سنة 2013.	242
33	الخصوم لمؤسسة(ADE) سنة 2013.	243
34	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة لمؤسسة(ADE) سنة 2013.	244
35	جدول سيولة الخزينة لمؤسسة (ADE) سنة 2013.	245
36	الأصول لمؤسسة(ADE) سنة 2014.	246
37	الخصوم لمؤسسة(ADE) سنة 2014.	247
38	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة لمؤسسة(ADE) سنة 2014.	248
39	جدول سيولة الخزينة لمؤسسة (ADE) سنة 2014.	249
40	الأصول لمؤسسة(ADE) سنة 2015.	250
41	الخصوم لمؤسسة(ADE) سنة 2015.	251
42	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة لمؤسسة(ADE) سنة 2015.	252
43	جدول سيولة الخزينة لمؤسسة (ADE) سنة 2015.	253
44	الأصول لمؤسسة(GROUPE SAIDAL) سنة 2011.	254
45	الخصوم لمؤسسة(GROUPE SAIDAL) سنة 2011.	255
46	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة لمؤسسة(GROUPE SAIDAL) سنة 2011.	256
47	الأصول لمؤسسة(GROUPE SAIDAL) سنة 2012.	257
48	الخصوم لمؤسسة(GROUPE SAIDAL) سنة 2012.	258
49	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة لمؤسسة(GROUPE SAIDAL) سنة 2012.	259
50	جدول سيولة الخزينة لمؤسسة (GROUPE SAIDAL) سنة 2012 .	260
51	الأصول لمؤسسة(GROUPE SAIDAL) سنة 2013.	261
52	الخصوم لمؤسسة(GROUPE SAIDAL) سنة 2013.	262
53	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة لمؤسسة(GROUPE SAIDAL) سنة 2013.	263

54	جدول سيولة الخزينة لمؤسسة (GROUPE SAIDAL) سنة 2013 .	264
55	الأصول والخصوم وحسابات النتائج لمؤسسة (GROUPE SAIDAL) سنة 2015 .	265
56	جدول سيولة الخزينة لمؤسسة (GROUPE SAIDAL) سنة 2015 .	266

المقدمـــة العامة

يعتبر الأداء مفهوما شاملا بالنسبة للمؤسسات بشكل عام، وهو يمثل محورا جوهريا لمديري المؤسسات، ومفهومه يتطور ويتجدد ويتغير بتغير مكونات المؤسسة والمجالات التي تتعامل معها، كما تتغير مقاييس الأداء باختلاف مفهوم الأداء للمؤسسة ووفقا لما تراه يحقق النتائج التي تسعى إلى تحقيقها، لذلك على إدارة المؤسسات أن تبحث عن أنظمة تقويم ملائمة لواقع البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة.

و بدأت مرحلة قياس وتقييم الأداء في سنوات الستينات والسبعينات والثمانينات من خلال التحليل المالي ودراسة المؤشرات والنسب المالية وهو أسلوب جيد، ولكن نظرا للتطورات الحاصلة على مستوى المؤسسات أصبح التحليل المالي وحده غير كافي لتقييم أداء المؤسسات لذلك وجب البحث عن أساليب جديدة منها ما يعرف باسم بطاقة الأداء المتوازن التي ظهرت بداية التسعينات وهي أسلوب جديد في تقييم الأداء بحيث يأخذ بعين الاعتبار التوازن بين النتائج المالية والمحرك الذي يدفع النمو، التوازن بين الأجل القصير والأجل الطويل، التوازن بين التكتيك والإستراتيجية، حيث قدم لنا كابلان ونورتن بطاقة الأداء المتوازن ذات الأبعاد الأربعة: البعد المالي، بعد الزبائن، بعد العمليات الداخلية ، بعد التعلم والنمو حيث يحتوي كل بعد على العديد من المؤشرات التي تفيد في عملية تقييم الأداء.

وفي ظل الاتجاه المتنامي للعولمة تفاعلت بيئة المؤسسات الجزائرية الاقتصادية مع البيئة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبية الدولية الذي له اثر كبير على أداء المؤسسات الاقتصادية من خلال معرفة الوضع المالي وغير المالي للمؤسسات بالنسبة للمتعاملين سواء أكانوا زبائن، موردين، مقرضين، مساهمين، منافسين، مستثمرين، مسيرين... هم جميعا يهتمون بأداء المؤسسة وما تعلن عنه في صورة معلومات محاسبية ومالية وذلك بغية الحكم على وضعيتها من خلال القوائم المالية .

وتم تطبيق النظام المحاسبي المالي في جانفي 2010 وتضمن هذا النظام على إطار تصوري للمحاسبة المالية ويشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطرق المحاسبية الملائمة، عندما تكون بعض المعاملات غير معالجة بموجبه، كما أعطى مفهوما للمحاسبة المالية باعتبارها نظاما للمعلومات، وحدد المبادئ المحاسبية الواجب احترامها والالتزام بها، من طرف كل الكيانات الملزمة بتطبيقه والتي تشكل في مجملها المبادئ المتعارف عليها والتي تحظى بصفة القبول الدولية، كما نص على مجموعة من القواعد الخاصة بتنظيم مهنة المحاسبة، ويصدر عن تطبيق هذا النظام قوائم مالية تتماش مع معايير المحاسبة الدولية وتوفر معلومات بخصوص المركز المالي للمؤسسة و أدائها و التغيرات الحادثة فيها و هذا ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS1) الخاص بعرض البيانات المالية والمعيار

المحاسبي الدولي السابع (IAS7) قائمة التدفقات النقدية، فتهدف هاته القوائم المالية إلى مساعدة مستخدميها في وضع قاعدة لتقييم قدرة المؤسسة على تقييم أداءها . ومما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية :

ما هو دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية ؟

وللإجابة عن هذه الإشكالية تم طرح الأسئلة التالية :

- ✓ هل القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي ملائمة لمستخدميها في عملية تقييم أداء المؤسسات في الوقت الحالي ؟
- ✓ كيف تساهم قائمة الميزانية في إعداد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية ؟
- ✓ هل يساهم جدول حسابات النتائج في إعداد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية ؟
- ✓ كيف تساهم قائمة التدفقات النقدية في إعداد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية؟
- ✓ كيف تساهم قائمة التغيرات في الأموال الخاصة في إعداد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية ؟
- ✓ هل يتم تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الاقتصادية على مستوى تقييم أدائها ؟

فرضيات الدراسة : للإجابة عن الأسئلة السابقة الذكر قمنا بصياغة الفرضيات التالية :

الفرضية الأولى : إن القوائم المالية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي هي عبارة عن مخرجات نظام معلومات محاسبي فهي ذات شفافية ومصداقية وتبين الوضعية الحقيقية للمؤسسات الاقتصادية فهي ملائمة لعملية تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية من قبل مستخدميها.

الفرضية الثانية : تساهم قائمة الميزانية في إعداد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية من خلال المؤشرات المالية المشتقة منها .

الفرضية الثالثة : يساهم جدول حسابات النتائج في إعداد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية من خلال المؤشرات المالية المشتقة منه .

الفرضية الرابعة : تساهم قائمة التدفقات النقدية في إعداد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية من خلال المؤشرات المالية المشتقة منها .

الفرضية الخامسة : تساهم قائمة التغيرات في الأموال الخاصة في إعداد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية من خلال المؤشرات المالية المشتقة منها .

الفرضية السادسة : يساهم التبني الناجح لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الاقتصادية بمساهمة فعالة في تحسن مستوى الأداء للمؤسسات الاقتصادية .

أهمية الدراسة :

- ✓ الأهمية التي تتميز بها القوائم المالية في قدرتها على تعزيز الثقة بين المتعاملين .
- ✓ القوائم المالية تقدم معلومات صادقة وذات شفافية فهي تساعد المستثمرين والمقرضين في الاطمئنان عن أموالهم التي أرادوا الاستثمار بها .
- ✓ مساعدة المؤسسات الاقتصادية على مراقبة وتقييم أدائها بالاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن.
- ✓ تطبيق نموذج لتقييم الأداء يعتمد على المؤشرات المالية وغير المالية .

أهداف الدراسة : تهدف هذه الدراسة إلى :

- معرفة النظام المحاسبي المالي.
- الرقي بالنظام المحاسبي المالي ليتوافق ولو بشكل بسيط مع المعايير المحاسبية الدولية .
- أهمية المعلومات في القوائم المالية التي تبين الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية .
- معرفة الأداء للمؤسسات الاقتصادية .
- إبراز الدور الذي تؤديه القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي من خلال الإفصاح عن المعلومات المالية، واستعراض دورها في بطاقة الأداء المتوازن لتقييم الأداء الشامل وهذا بغية تشجيع الاستثمارات المالية الدولية.
- محاولة المساهمة في تقييم أداء مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بنموذج بطاقة الأداء المتوازن .

منهج الدراسة :

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهجين الوصفي والتحليلي، أما المنهج الوصفي فكان استخدامه عبر الفصول النظرية للبحث، وهذا عن طريق جمع البيانات والمعلومات الخاصة بالظاهرة المدروسة، كما أنه تم الاعتماد في هذه الدراسة على منهج دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية مع المنهج التحليلي، وهذا من خلال إعداد بطاقة الأداء المتوازن لثلاث مؤسسات اقتصادية مختلفة الأنشطة وإبراز مساهمة القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي في إعداد تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية .

مجالات الدراسة : إن زيادة اهتمام الباحثين بالقوائم المالية التي تعتبر العصب الرئيسي في أداء المؤسسات الاقتصادية سواء بالنسبة للمؤسسات أو الأطراف المختلفة المتعاملة حددنا إطار الدراسة كما يلي :

- **المجالات المكانية :** ترتبط هذه الدراسة بشكل عام بدور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، وكإسقاط على الواقع اخترتنا مجموعة من المؤسسات الاقتصادية وتم اخذ القوائم المالية لثلاث مؤسسات اقتصادية ذات طابع مختلف وتم إنشاء نماذج لبطاقة الأداء المتوازن لهاته المؤسسات وتقييم الأداء من خلال هاته البطاقة.
- **المجالات الزمنية :** اعتمدنا في هذه الدراسة على مجالات زمنية مختلفة فتم التطرق إلى الأنظمة المحاسبية في الجزائر وتشريعات تطبيق النظام المحاسبي المالي، ثم تم الانتقال إلى أساليب تقييم الأداء والمراحل التي مرت بها بطاقة الأداء المتوازن عند نشأتها، وعند القيام بإسقاط الدراسة على واقع المؤسسات الاقتصادية

تم اخذ القوائم المالية للمؤسسات حسب النظام المحاسبي المالي للفترة (2011 - 2015) .

- **خطة الدراسة :** تم تقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول كما يلي :

الفصل الأول : النظام المحاسبي المالي والقوائم المالية .

يبين هذا الفصل ماهية النظام المحاسبي المالي من خلال القوانين والتشريعات التي تبين كيفيات التطبيق والمبادئ المحاسبية المتعلقة بتطبيق هذا النظام، بالإضافة إلى الإطار المفاهيمي للقوائم المالية من مفهوم وأهداف وكيفية عناصر الاعتراف والقياس، والتطرق إلى القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي الدولي الأول والسابع، والقوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF .

الفصل الثاني : الأداء المفاهيم والأبعاد

تم التطرق في هذا الفصل إلى ماهية الأداء وهذا بإظهار أهميته ومختلف المفاهيم المرتبطة به والعوامل المؤثرة فيه، كما يبين عملية تقييم الأداء بداية من عملية القياس إلى التقييم وصولا إلى الصعوبات التي تواجه المؤسسات أثناء عملية التقييم. بالإضافة إلى المؤشرات التقليدية والحديثة لقياس وتقييم الأداء بداية من التحليل المالي وصولا إلى بطاقة الأداء المتوازن.

الفصل الثالث : دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات

تضمن هذا الفصل مدخل نظري لمفهوم بطاقة الأداء المتوازن وكيفية المراحل التي تطورت بها، وذكر الأبعاد التي تتكون منها البطاقة، البعد المالي، بعد الزبون، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو، البعد البيئي، والتطرق إلى الخطوات المتفق عليها في إعداد بطاقة الأداء المتوازن، وأخيرا تقييم أداء المؤسسات باستخدام محاور بطاقة الأداء المتوازن من خلال المؤشرات التي يحتوي عليها كل محور.

الفصل الرابع : دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية

تضمن هذا الفصل دراسة حالة تطبيقية في ثلاث مؤسسات اقتصادية مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي، مؤسسة الجزائرية للمياه وحدة الوادي ومجمع صيدال، وتم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث، وسنتطرق في المبحث الأول إلى التعريف بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، أما المبحث الثاني فتم عنوانه بمساهمة القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي ، أما المبحث الثالث فتناول مساهمة القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة الجزائرية للمياه بالوادي، وفي المبحث الأخير تطرق إلى مساهمة القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لمجمع صيدال .

الدراسات السابقة : هناك عدة دراسات كلها كانت تتعلق بالأداء المتوازن من أطروحات ورسائل ماجستير ومقالات علمية منشورة في مجلات محكمة وسنورد بعضها حسب التسلسل الزمني كما يلي :

1. دراسة محمد قريشي 2014 بعنوان :

" التغير التكنولوجي وأثره على أداء المؤسسات الاقتصادية من منظور بطاقة الأداء المتوازن دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل ـ فرع جنرال كابل ـ بسكرة "

أطروحة دكتوراه في علوم تسيير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تصورات العاملين في مؤسسة صناعة الكوابل ـ فرع جنرال كابل ـ بسكرة نحو مستوى التغيير التكنولوجي الحاصل بالمؤسسة وأثر ذلك على مستوى أداء هذه الأخيرة .

تكون مجتمع الدراسة من جميع العمال الإداريين المتواجدين في مختلف مديريات ودوائر المؤسسة والبالغ عددهم (251)، واستخدم الباحث أسلوب الحصر الشامل لمجتمع الدراسة، وتم استعادة (190) استبانه صالحة للمعالجة الإحصائية، واستخدم في التحليل الإحصائي عدة أساليب منها : مقاييس الإحصاء الوصفي، معامل الانحدار، تحليل التباين الأحادي.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها وجود أثر للتغير التكنولوجي على مستوى أداء مؤسسة صناعة الكوابل، بالإضافة إلى وجود فروق لتصورات الباحثين حول مستوى أداء المؤسسة محل الدراسة تعزى للمتغيرات الشخصية والوظيفية مثل العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، عدد سنوات الخبرة .

وخلصت الدراسة إلى العديد من الاقتراحات أهمها : يجب على المؤسسة أن تزيد استثماراتها في مجال الإبداع والابتكار ودعم المنتجات الجديدة، كذلك يجب عليها أن تستثمر بشكل مستمر في مختلف مكونات تكنولوجيا المعلومات، إضافة إلى ذلك على المؤسسة أن تستخدم بشكل فعال طرق التصميم والتصنيع بواسطة الكمبيوتر.

2. دراسة مدني سوار الدهب محمد عبد الرحمن 2014 بعنوان :

" تقويم أداء الجامعات وفقا لمنظور الأداء المتوازن دراسة حالة جامعة إفريقيا العالمية (2008 ـ 2013) "

مجلة كلية الاقتصاد العالمية، العدد 4.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة استخدام نموذج الأداء المتوازن في تقويم أداء الجامعات بمحاوره الأربعة (العملاء، المالي، العمليات الداخلية، التعلم والنمو) بالتطبيق على جامعة إفريقيا العالمية وتمثلت العينة في عمداء الكليات ورؤساء الأقسام للكليات وتم تصميم استبانه مكونة من أربعة محاور وزعت على عينة الدراسة وأخضعت البيانات إلى اختبارات إحصائية.

وأظهرت النتائج أن إدارة الجامعة تشجع وتدعم نمط العمل وأن مواردها يتم استخدامها في تحقيق أهدافها، وبينت جودة الخدمات المقدمة، كما أنها تحرص على تطوير القدرات عن طريق برامج التدريب.

3. دراسة مريم شكري محمود نديم 2013 بعنوان :

"تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن (دراسة اختبارية في شركة طيران الملكية الأردنية)"

رسالة ماجستير في قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة الشرق الأوسط.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع التطبيق العملي لبطاقة الأداء المتوازن في شركة طيران الخطوط الجوية الملكية الأردنية .

وتمثل مجتمع الدراسة بشركة طيران الخطوط الجوية الملكية الأردنية، إذ تم إخضاع قوائمها المالية المنشورة لعامي (2011 ـ 2012) للدراسة والمقابلات الشخصية مع المعنيين بالشركة، وذلك بهدف تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن .

وخلصت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير لتطبيق واستخدام محاور بطاقة الأداء المتوازن الأربعة على مقاييس الأداء المبنية على الربح المحاسبي بمؤشراته (معدل العائد على الأصول، معدل العائد على حقوق الملكية) في شركة طيران الخطوط الجوية الملكية الأردنية. وكذلك وجود تأثير لتطبيق واستخدام محاور بطاقة الأداء المتوازن الأربعة على مقاييس الأداء الحديثة (مقياس القيمة الاقتصادية المضافة، القيمة السوقية المضافة) في الشركة .

وأوصت الدراسة بضرورة البناء السليم لأسس تقييم الأداء الاستراتيجي بالاعتماد على تطبيق واستخدام محاور بطاقة الأداء المتوازن بالشكل الذي يظهر مدى انسجام الأهداف المرسومة مع الإستراتيجية التي تتبناها في ظل التطورات والتغيرات السريعة في بيئة الأعمال التنافسية .

4. دراسة حمد أحمد أبو جزر 2012 بعنوان :

" **مدى استخدام بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقويم أداء البنك الإسلامي الفلسطيني دراسة ميدانية من وجهة نظر العاملين** "

رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقويم أداء البنك الإسلامي الفلسطيني، وتحديد مدى ارتباط متغيرات الدراسة بأداء البنك.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانه تتناسب مع هذا الغرض وزعت على موظفي البنك الإسلامي الفلسطيني بجميع فروعه، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها.

وكان من أهم نتائج الدراسة :

- وجود اثر ايجابي لجميع أبعاد بطاقة الأداء المتوازن على أداء البنك بدرجات متفاوتة نسبيا، ولكن البعد الاجتماعي كان ذو اثر سلبي ؛
- يطبق البنك الإسلامي الفلسطيني مقاييس أداء واضحة، منها مقاييس مالية تقليدية وأخرى غير مالية ؛
- أن الخدمات المصرفية المستحدثة التي يقدمها البنك الإسلامي الفلسطيني كانت اقل من مما يتوقعه العملاء ؛
- يوجد عدد مناسب من الموظفين الذين يمتلكون خبرات عملية خاصة ومتميزة ومفيدة للعمل .

وخلصت الدراسة إلى وجوب أن يسعى البنك إلى تبني نموذج بطاقة الأداء المتوازن، والعمل على تهيئة الظروف المناسبة لعملية تطبيقها من خلال توعية العالمين وزيادة ثقافتهم حول تطبيقات تلك البطاقة وعقد الدورات التدريبية وورش العمل المتخصصة ، وكذلك ضرورة تعزيز تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الخدمية.

5. دراسة بوشعور راضية 2011 بعنوان :

"نموذج متعدد الأبعاد لقياس أداء البنوك العمومية في الجزائر باستخدام بطاقة الأداء المتوازن

(حالة عملية مقارنة)"

أطروحة دكتوراة في العلوم الاقتصادية غير منشورة، تخصص تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أداء البنوك العمومية في الجزائر من خلال تطوير مقاييس ومعايير ومؤشرات تنبثق من رؤية وإستراتيجية البنوك لتقييم أدائها.

وتم توزيع استمارة استبيان على مدراء ورؤساء المصالح وموظفي البنوك العمومية الجزائرية .

ومن النتائج المتوصل إليها :

- لا يتوفر المناخ التنظيمي اللازم لنجاح تطبيق بطاقة القياس المتوازن للأداء في البنك الوطني بسبب المركزية الشديدة التي تفرضها جهات الإشراف وضعف التنسيق بينها وبين البنك، كما لا يستخدم هذا البنك المؤشرات غير المالية الخاصة بمحور التعلم والنمو ؛
- يهتم بنك الفلاحة والتنمية الريفية بالمؤشرات المالية اللازمة لتقييم أدائه أكثر من البنوك الأخرى ؛
- لا تتوفر الدعامة الأساسية الكافية لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن في بنك التنمية المحلية بسبب عدم وضوح أهدافه وإستراتيجيته وعجم فهمها من قبل موظفيه.

واقترحت عدة توصيات منها إعادة هيكلة البنوك العمومية بما يناسب المناخ الواجب توفره كوضع رؤية وإستراتيجية لكل بنك على حدى، بالإضافة إلى تحديد مجموعة من المقاييس والمعايير والمؤهلات اللازمة لقياس وتقييم الأداء في البنوك وربطها مع نظام الحوافز والترقية، ومتابعة الأداء في مختلف المستويات، كما يجب توحيد الإشراف على البنوك بجهة واحدة هي البنك المركزي لأن تعددها يؤدي إلى تضارب القرارات وزيادة العبء على البنوك في توفر متطلبات كل جهة منها.

6. دراسة عريوة محاد 2011 بعنوان :

"دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المستدام بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية

دراسة مقارنة بين : ملبنة الحضنة بالمسيلة وملبنة التل بسطيف".

رسالة ماجستير في إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر.

بينت هذه الدراسة مدى استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المستدام بالمؤسسات المتوسطة. وتم اختيار الصناعات الغذائية وبالأخص قطاع الحليب المتمثل في ملبنة الحضنة بالمسيلة وملبنة التل بسطيف .

هدفت هذه الدراسة إلى عرض وإبراز أداة من أدوات المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة في إطار مفهوم التنمية المستدامة ولتحقيق أهداف الدراسة تم إعداد نموذج لبطاقة الأداء المتوازن للملبنتين وتم قياس وتقييم الأداء الخاص بالملبنتين من خلال هاته البطاقة .

وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي و منهج دراسة الحالة.

ومن نتائج الدراسة المتوصل إليها أن الاعتماد على الأدوات التقليدية لقياس وتقييم الأداء في المؤسسات غير كاف للإلمام بكل الجوانب والتعاملات المرتبطة بالمؤسسة ولبيئتها يظهر النقص في توفير معلومات سليمة حول عمليات المؤسسة من اجل أن تبنى عليها قرارات ناجحة. وكذلك يجب الاعتماد على العديد من المؤشرات المتنوعة وذلك بهدف التحسين المستمر في مختلف مجالات الأداء.

وكاقتراحات للدراسة أنه يجب على المؤسسة أن تواكب التطورات الحاصلة في مجال التسيير من خلال تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن الذي يعد قياس شامل ومتوازن ومتعدد الأبعاد الداخلية والخارجية، المالية وغير المالية، ومدى تحقيقه للأهداف المسطرة التي على أساسها تتخذ القرارات اللازمة من خلال إستراتيجيته .

7. دراسة زياد عبد الحليم الذيبة 2011 بعنوان :

" مدى تطبيق النظام المتوازن الأداء في المصارف التجارية اليمنية دراسة تطبيقية على المصارف التجارية اليمنية "

مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 09، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر.

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق النظام المتوازن الأداء بإبعاده الأربعة (المالي، العميل، العمليات الداخلية، التعلم والنمو) وبما تحتويه من مقاييس أداء عديدة فيما يتعلق بطبيعة العمل في المصارف التجارية اليمنية، وتم توزيع استبانة على عينة الدراسة اعتمدت 48 استبانه، واستخدمت عدة اختبارات إحصائية.

وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن المصارف التجارية اليمنية تقوم بتطبيق النظام المتوازن الأداء بإبعاده الأربعة (المالي، العميل، العمليات الداخلية، التعلم والنمو) من خلال مقاييس ومعايير إستراتيجية الأداء، واستفادتها بتحقيق أهداف تطبيق النظام المتوازن الأداء.

وأوصت بأن المصارف التجارية اليمنية بحاجة إلى إضافة المزيد من المعايير إستراتيجية الأداء لتكون قادرة على مواكبة التطورات العالمية.

8. **دراسة محمد أحمد محمد أبو قمر 2009 بعنوان :**

" **تقويم أداء بنك فلسطين المحدود باستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن**"

رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.

هدفت هذه الدراسة إلى تقويم أداء بنك فلسطين المحدود باستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن، كما هدفت إلى تطوير بطاقة قياس الأداء المتوازن عن طريق إضافة بعد خامس وهو البعد الاجتماعي والمتمثل في أن تبني المنظمة لدور اجتماعي يحقق مردودا إيجابيا وأثرا معنويا كبيرا على المجتمع، كما يحقق للمنظمة العديد من المزايا التي تساهم في تعزيز المركز التنافسي لها. وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، والاعتماد على أسلوب المسح الشامل لمجتمع الدراسة والمكون من 133 فردا، والمكون من الفئات القيادية للمستويات الإدارية الثلاث في بنك فلسطين، وتم تصميم استبانه لخدمة هدف الدراسة، واستخدمت النسب والتكرارات واختبار الإشارة وبعض الاختبارات الإحصائية.

ومن أهم نتائج الدراسة :

- إن إدارة بنك فلسطين تأخذ بأسباب الإدارة الإستراتيجية ولا تأخذ بمنهجية بطاقة قياس الأداء المتوازن كنظام وشامل للإدارة الإستراتيجية ؛

- إن الأهداف الإستراتيجية لبنك فلسطين تتركز حول أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن، ويتم استخدام مقاييس مالية وغير مالية، ولكن هذا لا يعني أن البنك لا يطبق بطاقة قياس الأداء المتوازن ؛
- يساهم بنك فلسطين في دعم المجتمع، ولكن اهتمامه بالبعد الاجتماعي لم يكن بنفس درجة الأهمية للإبعاد الأخرى.

وخلصت الدراسة إلى عدة توصيات منها : أن تسعى إدارة بنك فلسطين إلى تبني بطاقة قياس الأداء المتوازن وأن يعمل على تطبيقها باعتبارها نظاما متكاملا للإدارة الإستراتيجية بحيث أن تطبيقها يحقق العديد من المزايا التي تساهم في تعزيز المركز التنافسي، وكذلك أقامة الدورات التدريبية المتخصصة حول بطاقة قياس الأداء المتوازن.

9. دراسة نادية عبد الحليم 2005 بعنوان :

" دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة "

مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية (عدد خاص)، المجلد 21، العدد 02،

ناقشت الدراسة إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن لإدخال مؤشرات الأداء البيئي ضمن المؤشرات والأبعاد الأخرى التي تحتويها البطاقة لنصل إلى بطاقة أداء متوازن مستدامة.

وتم التوصل إلى النتائج التالية :

- تساهم بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في إظهار واستدامة الشركات ؛
- أن على الإدارة التركيز على أهداف قليلة مختارة بعناية وتكون فعلا هامة للمنظمة ؛
- إن بطاقة الأداء المتوازن المستدامة أداة لتوفير فرص جديدة لدمج الأهداف والمقاييس البيئية في نظم العمل العادي الموجودة .

وأوصت بعدة توصيات منها أنه لا يجب أن يكون الأداء البيئي هدفا منفصلا، ويجب أن تزيد أهمية تقييم كفاءة أداء المنظمة في المجالات البيئية ومقاس اتجاهات الأداء في المستقبل، كما أن إدخال أبعاد التنمية المستدامة وأهمها البعد البيئي في بطاقة الأداء المتوازن يساعد المنظمات على التعامل مع كثير من المشاكل المعروفة.

10. **Mohsen Ghaderi, Hamidreza Saeednia, Hosein Vazifeh Doost 2011**

" Investigating The Factors Affecting Successful BSC Implementation In The Railway Sector MAPNA " International Business & Economics Research Journal .

ناقشت هذه الدراسة كيفية التحقيق في العوامل التي تؤثر على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في قطاع السكك الحديدية في مابنا.

ووزع الاستبيان على 35 عاملا في هذا المبنى وتم في الاستبيان استعمال أبعاد البطاقة الزبون، العمليات الداخلية، النمو والتعلم دون اللجوء إلى البعد المالي واستخدمت النسب والتكرارات واختبار الإشارة وبعض الاختبارات الإحصائية.

وتوصلت الدراسة إلى أن عوامل التنفيذ الناجح لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن تكمن هيئة الإدارة العليا وهيئة الموظفين بالإضافة إلى المنظمة ككل.

11. **Yansheng Zhang, Longyi Li, : 2009**

" Study on Balanced Scorecard of Commercial Bank in Performance Management System " ACADEMY PUBLISHER AP-PROC-CS-09CN001.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إدارة أداء البنوك التجارية باستخدام بطاقة الأداء ، وتحديد مدى ارتباط متغيرات الدراسة بأداء البنك. واستخدمت الأبعاد الأربعة للبطاقة البعد المالي، الزبائن، العمليات الداخلية ، النمو والتعلم ،.

وخلصت الدراسة إلى :

- وجوب أن يسعى البنك إلى تبني نموذج بطاقة الأداء المتوازن؛
- يجب على البنك تطوير الخدمات المصرفية الجديدة لمواكبة طرق الابتكار المالي ؛
- يجب على نموذج الخدمات المصرفية التجارية تسريع وتيرة الخدمات المختلطة لتعزيز المنافسة الدولية.

إضافة هذه الدراسة إلى الدراسات السابقة :

تضيف هذه الدراسة إلى الدراسات السابقة دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن في ظل النظام المحاسبي المالي وهذا من خلال :

- إعدادنا لبطاقة الأداء المتوازن باستخدام القوائم المالية لثلاثة مؤسسات اقتصادية، مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي ومؤسسة الجزائرية للمياه من نفس الولاية ومجمع صيدال

وتم اختيار المؤسسة الأولى لأنها شبيه بالقطاع الخاص أما المؤسسة الثانية فهي للقطاع العام، أما المؤسسة الثالثة فهي مدرجة في بورصة الجزائر وتم هذا الاختيار لتنوع المؤسسات الاقتصادية.

- أهمية المؤشرات أو النسب المالية التي تم اشتقاقها من قائمة الميزانية في إعداد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات.
- أهمية المؤشرات أو النسب المالية التي تم اشتقاقها من جدول حسابات النتائج في إعداد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات.
- أهمية المؤشرات أو النسب المالية التي تم اشتقاقها من قائمة التدفقات النقدية في إعداد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات.
- من خلال إعدادنا لنماذج بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسات الاقتصادية باستخدام القوائم المالية وتحليلنا لمختلف المؤشرات التي يحتويها كل بعد من البطاقة وهذا بإظهار مناطق القوة وتعزيزها مستقبلا، ومناطق الضعف وتحسينها مستقبلا نرى أن التبني الناجح لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الاقتصادية له دور فعال في تحسن مستوى أداء للمؤسسات الاقتصادية .

الفصـــــــــــــل الأول

النظام المحاسبي المالي والقوائم المالية

تمهيد :

تم تطبيق النظام المحاسبي المالي في جانفي 2010 وتضمن هذا النظام على إطار تصوري للمحاسبة المالية ويشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطرق المحاسبية الملائمة، عندما تكون بعض المعاملات غير معالجة بموجبه، كما أعطى مفهوما للمحاسبة المالية باعتبارها نظاما للمعلومات، وحدد المبادئ المحاسبية الواجب احترامها والالتزام بها، من طرف كل الكيانات الملزمة بتطبيقه والتي تشكل في مجملها المبادئ المتعارف عليها والتي تحظى بصفة القبول الدولية، كما نص على مجموعة من القواعد الخاصة بتنظيم مهنة المحاسبة.

وبدخول هذا النظام أصبح إلزام المؤسسات الجزائرية تقديم خمسة كشوف مالية توفر معلومات بخصوص الأداء والمركز المالي، وهذا ما نص عليه المعياران المحاسبيان الدوليان الأول والسابع.

وتعد القوائم المالية على أساس معلومات تتصف بعدة خصائص نوعية تعد لأغراض عامة وصولا إلى مجموعة من الأهداف، وتفاعلت البيئة المحاسبية الجزائرية مع البيئة المحاسبية الدولية من خلال إجراء نظام محاسبي يعتمد على معايير المحاسبة الدولية، وسيتم في هذا الفصل دراسة ما يلي :

المبحث الأول : مدخل نظري للنظام المحاسبي المالي .

المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي للقوائم المالية.

المبحث الثالث : القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS).

المبحث الرابع : القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF) .

المبحث الأول : مدخل نظري للنظام المحاسبي المالي .

تم اعتماد النظام المحاسبي المالي في الجزائر تدريجيا من خلال عدة تشريعات، هذه الأخيرة حددت طبيعة ومفهوم النظام المحاسبي المالي داخل المؤسسات الجزائرية.

المطلب الأول : التشريعات المحاسبية في الجزائر.

1. فترة ما بين 1962 إلى 1975 : لقد كانت الجزائر غداة الاستقلال تتبع المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية، وتجنبا لحصول الفراغ في الجوانب المعيشية المختلفة للحياة العامة لو توقف العمل بهذه القوانين، فقد أصدرت الحكومة الجزائرية الجديدة القانون الأساسي رقم 157/62 الصادر في 1962/12/31، والقاضي بتمديد أجال العمل بالنصوص والتشريعات القانونية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بالسيادة الوطنية.

وضمن هذا الإطار استمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة والمتمثل في المخطط المحاسبي العام لسنة 1957 (PCG)، كان هذا التشريع كافيا للاستجابة لمتطلبات تلك المرحلة خاصة العمل على ضمان الاستمرارية في تدفق المعلومات الاقتصادية والمالية الموجهة إلى الإدارة الوطنية ومنها إدارة الضرائب.

وتميزت هذه المرحلة من الناحية التنظيمية بتأسيس منظمة جديدة تشرف على مهنة المحاسبة في الجزائر وهي: المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية (Conseil Supérieur de la Technique Comptable) وحددت صلاحياتها في النص القانوني المنشئ لها، كما تم تدعيم العمل المحاسبي بنص آخر ينظم مهنة الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد (الأمر رقم : 82/71 الصادر في : 1971/12/29).

وتكملة لهذه التحولات، جاءت نصوص قانونية وتشريعية أخرى تنظم العمل المحاسبي ومهنة المحاسبة خاصة جانب التكوين، وتم إصدار مرسومين أساسيين هما [1]:

- المرسوم : 83/72 الصادر في : 1972/04/18 والمتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية، وإنشاء تخصص جديد علوم مالية ومحاسبية.
- المرسوم : 84/72 الصادر في : 1972/04/18 والمتعلق بتنظيم التربص المهني التكويني لخبراء المحاسبة.

2. فترة ما بين 1975 إلى 2010 المخطط المحاسبي الوطني .

في سنة 1969 كانت أولى محاولات تكييف وتعديل المخطط المحاسبي العام الذي كان ساريا العمل به ، أين كلفت السلطات السياسية وزارة المالية بالانطلاق في شهر ديسمبر بهذه المحاولة لأجل أقصاه ستة أشهر تقوم بعدها هذه الأخيرة بتقديم حصيلة عملها في 1970/06/30 حسب ما ورد في قانون المالية لسنة

[1] مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 4، جامعة بسكرة، 2008، ص 194.

1970 الفقرة 19، لكون هذه الفترة غير كافية للقيام بهذا العمل فإنه تم في نهاية سنة 1971 إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة الذي أوكلت له مهمة إحلال المخطط الفرنسي العام بمخطط محاسبي وطني وأسندت هذه المهمة إلى لجنة التوحيد بهذا المجلس، ولقد تم في شهر نوفمبر من سنة 1973 تبني المخطط (PCN) من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة بعد فحص للمشروع، تلاه صدور الأمر رقم 75/35 الصادر بتاريخ 1975/04/29 والقاضي بإجبارية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، والشركات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على الأساس الحقيقي مهما كان شكلها، ثم صدور المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الصادر بتاريخ 1975/06/23 عن وزارة المالية[1].

ومنذ بدء تطبيق المخطط المحاسبي الوطني في 1976 ولغاية صدور النظام المحاسبي المالي 2007 لوحظت نقائص كثيرة، منها[2]:

ـ انعدام الإطار المفاهيمي : يحدد الإطار المفاهيمي في مجال المحاسبة المبادئ والأهداف التي تقوم عليها القواعد المحاسبية، وإعداد القوائم المالية، وإذا ما طبقنا هذا على المخطط المحاسبي الوطني فإننا نجده يفتقر إلى هذا الإطار، وهذا ما أضفى سكونا وجمودا على العمل المحاسبي، وفي كثير من الأحيان تأتي الحلول من المهنيين والخبراء، لكن عدم استنادهم إلى إطار عام وموحد يجعل من حلولهم هذه مجرد اجتهادات شخصية وكثيرا ما لا تكون متماثلة، وهذه الصفة هي من أسس المحاسبة ؛

ـ عدم تحديد مستخدمي المعلومة المحاسبية : مما يعاب على المخطط المحاسبي الوطني هو تركيزه منذ البداية على الجانب التقني المحاسبي، وعدم تحديده لنقاط عديدة مهمة، منها تحديد مستخدمي القوائم المالية، حتى وإن كان الاستنتاج المنطقي من طريقة تسجيل بعض الأحداث الاقتصادية يؤكد التركيز على الجانب الاقتصاد الكلي، أي أن المستخدم المفضل أو الأكثر أهمية هي الدولة، وهذا المفهوم يضع خلطا بين الدولة كممثلة للاقتصاد الوطني والحكومة كطرف يهتم بالضرائب والتنظيم الاقتصادي ؛

ـ التنميط المحاسبي : لم يقدم المخطط المحاسبي طريقة لوضع المعايير المحاسبية، وترك الأمور التجديدية على مستوى المحاسبات القطاعية، والتي رغم قيامها بمهمتها بالنسبة للقطاعات المعنية، إلا أن أسلوب وضع المعايير المحاسبية العامة سيكون أفضل لو كانت بطريقة أخرى، وتكملة لنفس السياق فإن عدم تطوير المحاسبة التحليلية والتحليل المالي من أسلوب تقليدي إلى أسلوب حديث كان من بين أسباب غيابه المعايير؛

ـ يعتبر المخطط المحاسبي الوطني كقانون ينظم مهنة المحاسبة، وبالتالي فالجانب العملي الميداني هو الذي سيحكم عليه من حيث نجاحه أو فشله، ومن حيث مدى إلمامه بمختلف الحالات، وأما تحديد النقائص العملية فنذكر منها على سبيل المثال لا الحصر هناك عمليات لم يأخذها المخطط المحاسبي بعين الاعتبار

[1] بن بلغيث مداني، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص ص 147 – 148.

[2] مختار مسامح، **مرجع سابق**، ص ص 202 – 203.

رغم وجود إصدار القانون ولم يدرجها في تصنيفاته مثل في المجموعة الأولى مؤونات تنظيمية، وفي المجموعة الرابعة الإيداعات لدى الموثقين...

3. فترة ما بعد 2010 النظام المحاسبي المالي .

ترتبط المحاسبة في أي دولة بالجانب القانوني بشكل كبير، فهو الذي يحدد البدائل المحاسبية المقبولة في مجال التطبيق، وذلك بما يتوافق واستراتيجيات كل دولة وتوجهاتها الاقتصادية والسياسية؛ وسنتناول في هذا المطلب التشريعات والنصوص القانونية لتطبيق النظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى مفهومه ومجال تطبيقه.

فقد تم إصدار مجموعة من التشريعات القانونية التي تجعل النظام المحاسبي المالي في الجزائر قيد التنفيذ، و يمكن أن نوردها حسب تسلسلها الزمني كالآتي من سنة 2007 إلى سنة 2009 :

- القانون رقم 07 ـ 11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 هـ الموافق 25 نوفمبر 2007 م[1] والذي يتضمن النظام المحاسبي المالي، ويبين مجال تطبيق هذا النظام ويحدد الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية وكيفية تنظيم المحاسبة بالإضافة إلى الكشوف المالية في عدة حالات.
- المرسوم التنفيذي رقم 08 ـ 156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 هـ الموافق ل 26 ماي 2008 م[2] ، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07 ـ 11 المذكور أعلاه؛ حيث يهدف هذا المرسوم إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد 5، 7، 8، 9، 22، 25، 30، 36، 40 من القانون رقم 07 ـ 11؛ كما يحدد مفهوم الإطار التصوري ويوضح مكوناته وأهميته، والمبادئ والاتفاقيات المحاسبية التي يجب على المؤسسة مراعاتها بغرض إعداد وعرض قوائمها المالية، بالإضافة إلى مفاهيم عناصر الكشوف المالية.
- الأمر رقم 02 ـ 08 المؤرخ في 21 رجب عام 1429 هـ الموافق ل 24 جويلية 2008 م[3] والذي يتضمن قانون المالية التكميلي لعام 2008 م؛ حيث عدلت المادة 62 منه أحكام المادة 41 من القانون رقم 07 ـ 11، من خلال تأجيل انطلاق تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى تاريخ الفاتح من جانفي 2010 م.
- القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 هـ الموافق ل 26 جويلية 2008 م[4] يحدد قواعد التقييم والحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. وحدد نظام المحاسبة المالية من خلال إدراج قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد74، الصادر في 15 ذي القعدة عام 1428 هـ الموافق ل 25 نوفمبر 2007م، ص 3.
[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد27، الصادر في 22 جمادى الأولى عام 1429 هـ الموافق ل 28 ماي 2008م، ص 11.
[3] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد42، الصادر في 24 رجب عام 1429 هـ الموافق ل 27 جويلية 2008م، ص 3.
[4] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد19، الصادر في 28 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق ل 25 مارس 2009م، ص 3.

الحسابات، وكيفية عرض الكشوف المالية وذكر مدونة الحسابات للنظام ، بالإضافة إلى تحديد المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

- القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 هـ الموافق ل 26 جويلية 2008 م[1]، يحدد أسقف رقم الأعمال عدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

و يمكن للشركات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية خلال سنتين ماليتين متتاليتين مسك محاسبة مالية مبسطة تعتمد على :

- ✓ **النشاط التجاري :**

رقم الأعمال : 10 ملايين دينار، وعدد المستخدمين : 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل .

- ✓ **النشاط الإنتاجي والحرفي :**

رقم الأعمال : 6 ملايين دينار، وعدد المستخدمين : 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

- ✓ **نشاط الخدمات ونشاطات أخرى:**

رقم الأعمال : 3 ملايين دينار، وعدد المستخدمين : 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

ويشمل رقم الأعمال مجموع النشاطات الرئيسية و/ أو الثانوية.

- المرسوم التنفيذي رقم09 ـ 110 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 هـ الموافق ل 7 أفريل 2009 م[2]، والذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة المالية بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، تطبيقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 24 من القانون رقم 07 ـ 11.
- التعليمة رقم 02 الصادرة في 20 أكتوبر 2009 م[3] والتي تتضمن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي؛ حيث تهدف إلى تحديد شروط وإجراءات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF)،

[1] **نفس المرجع السابق**، ص 91.
[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد21، الصادر في 12 ربيع الثاني عام 1430 هـ الموافق ل 8 افريل 2009م، ص 4.
[3] Ministères des finances**, Instruction n° 02 du 29 Octobre 2009 portant première application du Système Comptable Financier** 2010. NOV2009. p. 2

❖ **المطلب الثاني : ماهية النظام المحاسبي المالي .**

1. تعريف النظام المحاسبي المالي :

عرف القانون رقم 07 ـ 11 في المادة 3 النظام المحاسبي المالي كالأتي[1] : "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته (أداءه) ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية". من هذا التعريف نستخلص خصائص المحاسبة المالية التالية[2] :

- نظام لتنظيم المعلومة المالية ؛
- كشوف تعكس بصدق الوضعية المالية ؛
- معلومات يمكن قياسها عدديا (رقميا) تتكون من معطيات عددية قابلة للقياس النقدي ؛
- تصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية (وفق المعايير الدولية) ؛
- قياس أداء الشركة من خلال جدول حسابات النتائج أو قائمة الدخل؛
- قياس وضعية الخزينة (جدول التدفق النقدي) أو قدرة الشركة على توليد النقدية وما يماثلها ؛
- يتم إعدادها (الكشوف المالية) في نهاية السنة (في نهاية الفترة المحاسبية ــ مبدأ الدورية).

وبالتالي فالنظام المحاسبي المالي عبارة عن مجموعة من المبادئ والاتفاقيات والقواعد المستنبطة من معايير المحاسبة الدولية، والتي تسمح بمعالجة المعلومات عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة (مدخلات النظام المحاسبي)، لتحديد القيم الاقتصادية لبنود القوائم المالية (مخرجات النظام المحاسبي). وذلك بهدف إيصال المعلومات المالية إلى مستخدميها، لمساعدتهم في تقييم أداء المؤسسة ومركزها المالي والتغير فيهما، ، والحكم على الإدارة ومساهمتها في تحسين أداء المؤسسة والاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة لديها، مما يسمح بلتخاذ قرارات صحيحة وإجراء المقارنات.

هذا النظام يسمح بالمساعدة على تنظيم العمل المحاسبي وتوجيه وظيفتي التقييم والتوصيل من اجل تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية؛ كما يسمح بمراعاة التطورات التي يعرفها الاقتصاد الجزائري، من خلال مواكبة الممارسة المحاسبية لها، مما يمكن المحاسبة من التعبير بصدق عن مختلف جوانب النشاط الاقتصادي ومختلف الأحداث الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة. إضافة لما سبق فإنه على المستويين النظري والتطبيقي، من خلال التكيف مع الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية وتحقيق التقارب مع

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، **مرجع سابق**، ص 3.
[2] عبد الغني دادن، عبد الوهاب دادن، **المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب المعيار المحاسبي الدولي 32 و39 وحول الصنف 1 و5**، الملتقى العلمي الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، جامعة ورقلة، 2011، ص 368.

المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عنه؛ وقد سمح بإدخال تغيرات مهمة على مستوى المفاهيم والتصورات وقواعد التقييم والإدراج وأيضا طبيعة ومحتوى القوائم المالية، وتتمثل هذه التغيرات في النقاط الآتية [1]:

- تبني الحل الدولي بتكييف الممارسات المحاسبية الجزائرية بالممارسات الدولية، مما يسمح للمحاسبة بالاعتماد على إطار تصوري ومبادئ محاسبية أكثر انسجاما مع التطورات الاقتصادية وإنتاج معلومة مالية مفصلة؛
- تحديد المبادئ والقواعد التي تسمح بتوجيه الممارسة المحاسبية وخاصة تسجيل الأحداث الاقتصادية، تقييمها وإعداد القوائم المالية، مما يحد من مخاطر التلاعب المتعمد وغير المتعمد ويسهل عملية تدقيق الحسابات؛
- مراعاة احتياجات المستثمرين الحاليين والمرتقبين، الذين يبحثون عن معلومات مالية منسجمة وواضحة حول المؤسسات، تسمح لهم بالمقارنة واتخاذ القرارات؛
- بإمكان المؤسسات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي يرتكز على محاسبة مالية مبسطة (محاسبة الخزينة).

وتنبع هذه التغيرات من دور المحاسبة الذي يجب أن يرتكز على الحقيقة الاقتصادية للأحداث أكثر من تركيزه على شكلها القانوني، وهذا ما يسمح للممارسة المحاسبية في الجزائر بالتخلص نوعا ما من القيود القانونية والضريبية التي تحد من تحقيق الصورة الصادقة وتوفير المعلومة المالية الملائمة والقابلة للمقارنة.

2. مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي .

تم تحديد مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي في القانون رقم 07 ـ 11، فوفقا المادة 2 منه فإن النظام المحاسبي المالي ينطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، ويستثنى من مجال تطبيق هذا النظام الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية . أما المادة 4 من نفس القانون فقد حددت الأشخاص الملزمين بمسك محاسبة مالية وهم[2] :

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

[1] Ministères des finances, **Op .Cit**, p. 3.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، **مرجع سابق**، ص 3.

- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، وأما الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، فيمكنها وفقا للمادة 5 من نفس القانون مسك محاسبة مالية مبسطة .

3. الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي .

يعتبر الإطار التصوري نقطة اختلاف أساسية بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي، فالأول لا يعتمد على أي إطار تصوري، مما أدى إلى غياب الأهداف والمفاهيم والخصائص التي تسمح باستنباط الفروض والمبادئ، من اجل تحديد المعايير المحاسبية التي تعبر عن الممارسات المقبولة في مجال إعداد وعرض القوائم المالية. وبالتالي غياب مرجع يساعد في الحكم على الممارسة المحاسبية ويسمح بمعالجة المشاكل الطارئة، التي كان يعتمد في معالجتها على اجتهاد السلطات الوصية أو على المخطط المحاسبي الفرنسي (PCG) الذي كان عرضة لعدة انتقادات.

ولتدارك هذا النقص، نص القانون رقم 07 ـ 11[1] على ضرورة وجود إطار تصوري للمحاسبة المالية، فوفقا للمادة 6 منه فإن النظام المحاسبي المالي يتضمن إطارا تصوريا، ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة. وأما المادة 7 من نفس القانون فقد ورد فيها أن الإطار التصوري يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات (الأحداث الاقتصادية) وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل، فالإطار التصوري يعرف ويحدد :

- مجال التطبيق؛
- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية؛
- الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، والمنتجات والأعباء.

وقد عرف الإطار التصوري للمحاسبة المالية في المادة 2 من المرسوم التنفيذي 08 ـ 156 المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية، ويشكل مرجعا لوضع معايير جديدة ويسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات[2].

والغرض من الإطار التصوري للمحاسبة المالية يركز على التقارير المالية لكونها المنتج النهائي الذي يعد لمصلحة مستخدميها، ويكمن فيما يلي [3]:

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، **مرجع سابق**، ص ص 4 - 5.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، **مرجع سابق**، ص 11.

[3] محمد عجيلة، مصطفى بن نوي، **آليات النظام المحاسبي المالي الجزائري والإبداع المحاسبي ــ ارتباطات وسياسات ـ** الملتقى العلمي الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر" ، جامعة ورقلة، 2011، ص ص 262 – 263.

أ – مساعدة الجهات المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة المالية بتوجيه جهودها في وضع المعايير؛

ب – مساعدة المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وغيرهم في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة المشاكل التي لم تصدر لها معايير محاسبة مالية بعد؛

ت – التوضيح لمستخدمي القوائم المالية للمعلومات التي تشملها وفهم حدود واستخدام تلك المعلومات، ؛

ث – الغرض من إيضاح أهداف التقارير المالية هو تحيد الوظيفة الأساسية لتلك التقارير بشكل عام وطبيعة المعلومات ومحتواها، لأن الوظيفة الأساسية للتقارير المالية وطبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها تتوقف على المعلومات التي يحتاج إليها مستخدمو هذه التقارير بصفة أساسية، فإن هذا الإطار يحدد أيضا تلك الاحتياجات بصورة عامة؛

ج – لا يعتبر هذا الإطار التصوري معيارا محاسبيا فهو لا يحدد كيفية القياس أو الإفصاح عن أي أمر.

ووفقا للمادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 08 ـ 156، فإن الإطار التصوري يهدف إلى المساعدة على[1] :

- تطوير المعايير المحاسبية؛
- تحضير الكشوف المالية؛
- تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية؛
- إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير المحاسبية.

فالإطار التصوري يعتبر من الأولويات بالنسبة للنظام المحاسبي المالي، حيث يضم المفاهيم الأساسية لإعداد القوائم المالية والخصائص النوعية التي يجب أن تتوفر في المعلومات المالية، إضافة إلى المبادئ والاتفاقيات التي تحدد الممارسات المحاسبية المقبولة في مجال إعداد وعرض القوائم المالية، كما يعتبر أساسا لوضع المعايير المحاسبية أو تطويرها مما يساعد على إبداء الرأي حول القوائم المالية وتفسير المعلومات المحاسبية الواردة بها، بالإضافة إلى المساهمة في معالجة المشاكل والحالات الطارئة المتعلقة بالأحداث الاقتصادية التي لم تتناولها المعايير المحاسبية.

المطلب الثالث : أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي.

1. **أهداف النظام المحاسبي المالي** : إن النظام المحاسبي المالي يضم في طياته معظم معايير المحاسبة الدولية حيث تظهر بشكل واضح في النقاط التالية[2] :

✓ ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتواكب مع الأنظمة المحاسبية الدولية ؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، **مرجع سابق**، ص 11.

[2] عمار بن عيشي، **معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية ـ دراسة حالة ولاية بسكرة** ـ المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 1، 2014، ص 88.

- ✓ تسهيل مختلف المعاملات المحاسبية والمالية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية ؛
- ✓ العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات ؛
- ✓ جعل القوائم المالية المحاسبية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية ؛
- ✓ إعطاء معلومات صحيحة وكافية، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم ؛
- ✓ السماح بالتسجيل بطريقة موثوق بها، وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية ؛
- ✓ السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق ؛
- ✓ إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة ؛
- ✓ يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق .

2. أهمية النظام المحاسبي المالي : تكمن أهمية النظام المحاسبي فيما يلي[1] :

- ✓ توضيح المبادئ والقواعد المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعبات والغش المحاسبي؛
- ✓ يستجيب لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية الحالية والمستقبلية ؛
- ✓ يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار، وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
- ✓ يسهل عملية تدقيق الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح؛
- ✓ يضمن بنسبة كبيرة تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات، وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة؛
- ✓ تقارب النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية؛
- ✓ تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة؛
- ✓ يسمح لجميع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛

[1] عمار بن عيشي، **مرجع سابق**، ص 89.

- ✓ يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، الذي يعتمد على التكلفة التاريخية .

المطلب الرابع : المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي.

تبنى النظام المحاسبي المالي الجزائري مجموعة من المبادئ المبررة للإجراءات والممارسات المحاسبية والواجب تطبيقها من طرف جميع الشركات الملزمة بمسك المحاسبة المالية في إعداد الكشوف لضمان ملائمة ومصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة لمستعمليها، والتزم المشرع الجزائري بجميع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما والتي تحظى بالإجماع الدولي من خلال ما جاء في القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي والمرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام هذا القانون .

❖ **مبدأ القيد المزدوج :**

في المادة 16 من القانون 07-11 أن الكتابات المحاسبية تحرر وفقا لمبدأ القيد المزدوج (دفتر اليومية)، و يجب أن يحتوي كل تسجيل محاسبي على الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات ، ويجب أن يكون المبلغ المدين مساوي للمبلغ الدائن[1].

❖ **مبدأ الوحدة المحاسبية :**

نصت المادة 09 من المرسوم التنفيذي 08-156 يجب أن يعتبر الكيان (الشركات) كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، وتقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الشركة وخصومها، وأعبائها ونواتجها وبين أصول وخصوم وأعباء ونواتج المشاركين في رؤوس أموالها الخاصة أو مساهميها[2] .

❖ **مبدأ الاستمرارية :**

أقرت المادة 07 من نفس المرسوم بمبدأ الاستمرارية ، حيث نصت على أن القوائم المالية تعد على أساس استمرارية الاستغلال (النشاط)، بافتراض متابعة الشركة لنشاطاتها في المستقبل إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تتسبب في التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب، وإذا لم يتم إعداد القوائم على هذا الأساس فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبنية ومبررة، و يحدد الأساس المستند إليه في ضبطها في ملحق.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، **مرجع سابق**، ص 4.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، **مرجع سابق**، ص 11.

❖ **مبدأ الفترة المحاسبية :** نصت المواد 12 ، 13، 17من المرسوم التنفيذي المذكور سلفا على مجموعة من النقاط تكرس في مجملها العمل بمبدأ الدورة المحاسبية أو مبدأ استقلالية الدورات، وهي[1]:

- تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط ؛
- يجب ربط حدث بالسنة المالية المقفلة، إذا كان له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية ؛
- يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة (الختامية).

كما حددت المادة 30 من القانون 07-11 السنة المالية المحاسبية باثني عشر شهرا تغطي السنة المدنية غير أنه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر، وهذا عندما[2]:

- ارتباط نشاط الكيان بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية ؛
- في الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من اثني عشر شهرا، لاسيما في حالة إنشاء أو وقف نشاط الكيان أو حالة تغيير تاريخ القفل (الغلق) ويجب تحديد المدة المقررة.

❖ **مبدأ ثبات وحدة النقود:**

ألزمت المادة 10 من المرسوم التنفيذي 08-156 كل كيان باحترام مبدأ الوحدة النقدية ويشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الشركة، و يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية، ولا تدرج في الحسابات إلا المعاملات التي يمكن تقويمها نقدا، غير أنه يمكن ذكر المعلومات غير قابلة للتحديد الكمي، والتقويم النقدي، والتي يمكن أن تكون ذات أثر مالي في ملحق الكشوف المالية [3].

❖ **مبدأ التكلفة التاريخية:**

نصت المادة16 من نفس المرسوم على تقيد الأصول والخصوم والنواتج والأعباء، وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية (قيمتها عند تاريخ الشراء)، على أساس

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، **مرجع سابق**، ص 12.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، **مرجع سابق**، ص 06.
[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، **مرجع سابق**، ص 12.

- ❖ قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات الأسعار أو تطور القدرة الشرائية، غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية .

❖ **مبدأ الحيطة والحذر:**

ورد في المادة 14 من المرسوم التنفيذي 08-156، حيث يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة والحذر الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك، قصد تفادي تحول شكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه، فينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والنواتج كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم والأعباء، ويجب أن لا يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها .

❖ **مبدأ عدم المقاصة :**

جاء في المادة 15 من القانون 07-11 أنه لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء و عنصر من النواتج ، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والنواتج بالتتابع أو على أساس صاف[1].

❖ **مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة:**

كرست المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة، أو مبدأ الأهمية النسبية، فبمقتضى هذا المبدأ فيجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها اتجاه الكيان، ويمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة ويجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين معلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة، وبمقتضى هذا المبدأ يمكن أن لا تطبق المعايير أو المبادئ المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية.[2].

❖ **مبدأ الصدق (الصورة الصادقة):**

جاء في المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 أنه يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعيتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية وتغير الوضعية المالية للكيان ، ففي الحالة التي يتبين فيها أن تطبيق

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، **مرجع سابق**، ص 4.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، **مرجع سابق**، ص 12.

القواعد المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن الكيان من الضروري الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية[1].

❖ **مبدأ ثبات الطرق المحاسبية:**

تغيير الطرق المحاسبية يعني التعديل في المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات المحاسبية التي يطبقها الكيان، ونصت المادة15 من المرسوم 08-156 على ضرورة الالتزام بمبدأ ثبات الطرق المحاسبية بقولها لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم، فانسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة يقتضي تطبيق نفس الطرق والقواعد المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات . كما أكدّ ذلك القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمتعلق بتحديد تغير التقديرات أو الطرق المحاسبية، بقوله لا يمكن تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم الكشوف المالية للكيان المعني[2] .

❖ **مبدأ تغليب الواقع المالي على الظاهر القانوني:**

كرست المادة 18 من المرسوم التنفيذي 08-156 هذا المبدأ بقولها تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية، طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني[3].

المطلب الخامس : تنظيم المحاسبة .

من خلال النظام المحاسبي المالي يجب على المؤسسات والخاضعين لهذا النظام مراعاة القواعد التالية[4] :

- المحاسبة ينبغي أن يحترم فيها المبادئ والقواعد المحاسبية ؛
- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية وهي الدينار الجزائري ؛
- عناصر الأصول والخصوم يجب أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة ؛
- كل تسجيل محاسبي يجب أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج ؛
- كل تسجيل محاسبي يجب أن يتم انطلاقا من وثائق مؤرخة ومكتوبة في شكل يضمن المصداقية ؛
- كل مؤسسة يجب أن تمسك دفاتر محاسبية ؛
- يرقم رئيس المحكمة مقر الكيان ويؤشر على الدفتر اليومي ودفتر الجرد ؛

[1] **نفس المرجع السابق**، ص 13.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، **مرجع سابق**، ص 21.
[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، **مرجع سابق**، ص 12.
[4] عمار بن عيشي، **مرجع سابق**، ص ص 86 – 87.

- كل الدفاتر المحاسبية التي يتم إعدادها والوثائق المتعلقة بها يجب أن يحتفظ بها لمدة عشر سنوات على الأقل ؛
- تمسك الشركات الصغيرة محاسبة مالية مبسطة تتضمن الإيرادات والنفقات اليومية وتحفظ لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ إقفال الدفاتر المحاسبية ؛
- ينص النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي ؛
- يجب أن تلبي كل محاسبة ممسوكة بموجب نظام الإعلام الآلي مقتضيات الحفظ والأمن والمصداقية واسترجاع المعطيات ؛
- تشمل الكشوف المحاسبية الميزانية (الأصول، الخصوم)، جدول حسابات النتائج (الوظيفة، الطبيعة)، جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة، الطريقة غير المباشرة)، جدول تغير الأموال الخاصة والملاحق ؛
- تنجز الكشوف المالية خلال مدة لا تتجاوز الأربعة أشهر من تاريخ الإقفال ؛
- كما يجب أن تتوفر في الكشوف المحاسبية معلومات تسمح بإجراء مقارنة مع الدورة المحاسبية السابقة ؛
- يجب أن تتضمن الملاحق إيضاحات تشمل كل التعديلات في الطرائق المحاسبية وغير ذلك من التوضيحات والتي من خلالها يمكن قراءة القوائم المالية بشكل يسمح بمقارنة دورة محاسبية بأخرى ؛
- كل مؤسسة لها مؤسسات فرعية يجب أن تنشر الكشوف المحاسبية المدمجة للمؤسسة الأم ككل سنويا ؛
- لا يتم أي تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يهدف إلى تحسين نوعية الكشوف المالية .

المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي للقوائم المالية .

يتناول الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية هدف البيانات المالية، والخصائص النوعية التي تحدد صلاحية المعلومات في البيانات المالية، والتعرف والاعتراف والقياس للعناصر التي تبنى منها البيانات المالية ومفاهيم رأس المال والحفاظ عليه، بالإضافة إلى السياسات والأحداث بعد فترة إعداد التقرير.

المطلب الأول : مدخل نظري للقوائم المالية .

1. طبيعة وغرض القوائم المالية :

إ، الكشوف المالية هي عبارة عن جداول منظمة تبين الأداء المالي للشركات ، وتهدف إلى توفير المعلومات حول الوضعية المالية والتدفقات النقدية (الداخلة ، الخارجة) للمؤسسة التي تفيد الكثير من المستخدمين في اتخاذ قراراتهم ، و تبين أيضا نتائج واجبات الإدارة في عملية تنظيم الموارد الموكلة إليها[1].

ويهتم إطار إعداد وعرض البيانات المالية بالقوائم المالية ذات الغرض العام، ويطبق على البيانات المالية لكافة المؤسسات التجارية والصناعية ومنشآت الأعمال (خاصة أو مساهمة)، وتعد القوائم المالية ذات الغرض العام حسب مبدأ السنوية ، ويعتبر إعداد وعرض البيانات المالية من مسؤولية مصلحة المالية والمحاسبة، وتتمثل القوائم المالية ذات الغرض العام بما يلي[2] :

- الميزانية (المركز المالي)؛
- قائمة الدخل (حسابات النتائج)؛
- قائمة التدفقات النقدية (جدول سيولة الخزينة)؛
- قائمة التغيرات في حقوق المساهمين (الأموال الخاصة)؛
- الإيضاحات والافصاحات الأخرى والمواد التفسيرية التي تمثل جزء مكمل للبيانات المالية.

2. أهداف إعداد القوائم المالية : يشير مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن الكشوف المالية المذكورة سابقا تلبي الاحتياجات المشتركة لغالبية المستخدمين ولكن البيانات المالية، على كل حال ، لا توفر كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها مستخدموها في اتخاذ القرارات الاقتصادية، ولأن هذه البيانات تعكس المعاملات المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

وتبين القوائم المالية كذلك نتائج التدبير الإداري، أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي عهدت إليها، وهؤلاء المستخدمين الذين يرغبون بتقييم التدبير الإداري إنما يقومون بذلك من اجل اتخاذ قرارات مستقبلية،

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2010 ، ص 105.

[2] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية : معايير إعداد التقارير المالية - عرض البيانات المالية** ، الجزء الأول، دار الثقافة، الأردن، 2012، ص ص 70 – 71.

وبينما لا يمكن للبيانات المالية أن تلبي كافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات فإن هناك احتياجات مشتركة لهم جميعا، وحيث توفير بيانات مالية تفي بحاجات المستثمرين مقدمي رأس المال للمشروع، فإنها سوف تفي كذلك بأغلب حاجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تلبيها البيانات المالية[1].

3. مستخدمو القوائم المالية وحاجاتهم من المعلومات : يمكن تقسيم مستخدمو القوائم المالية إلى ما يلي[2] :

1.3 المستثمرون : المستثمر هو الشخص أو الجهة التي تقوم بشراء الأصول من اجل الحصول على عائدات أو فوائد مالية، و توفر لهم معلومات تساعدهم في :

- اتخاذ القرارات المتعلقة بالتثبيتات (الاستثمارات) الشراء، الاحتفاظ أو البيع؛
- تقييم المخاطر المالية التي تتعرض لها استثماراتهم، والعائد المحقق من تلك الاستثمارات؛
- تقييم قدرة الشركة على تحقيق وتوزيع الأرباح؛
- تقييم الأداء المالي للشركة وقدرتها على المحافظة على أصولها.

2.3 الموظفون : هم العمال داخل الشركة (مدير، إطار، عون، حارس...)، وتوفر لهم معلومات تساعدهم في :

- معرفة مدى توافر الاستقرار للشركة داخل سوق العمل وتوافر فرص العمل ؛
- استقرار الربحية؛
- تقييم الأداء المالي للشركة وقدرتها على تحقيق الأرباح؛
- تقييم قدرة الشركة على دفع المكافآت ومنافع التقاعد.

3.3 المقرضون : هم أصحاب القروض الممنوحة للشركة سواء كانوا مؤسسات كالبنوك... أو أفراد ، وتوفر لهم معلومات تساعدهم في :

- معرفة قدرة الشركة على تسديد قيمة القرض وفوائده في تاريخ الاستحقاق دون تأخر ودفع غرامات؛
- مدى قدرة الشركة على تحقيق الربحية وعدم تعسرها المالي في المستقبل.

4.3 الموردون : وهم الممولون الشركة بالمواد الأولية وكل المستلزمات، وتوفر لهم معلومات تساعدهم في :

---

[1] أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)، **مرجع سابق**، ص ص 34 – 35.

[2] محمد عبد الحميد محمد عطية، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية (معايير إعداد وعرض القوائم المالية...)**، دار التعليم الجامعي، الجزء الأول، الإسكندرية، مصر، 2014.ص – ص 77 – 80.

- نفس احتياجات المقرضون ولكن في الأجل القصير؛
- التعرف على الأداء المالي بما يضمن لهم استمرار الشركة كعميل في المستقبل.

5.3 العملاء : هم مستهلكو منتجات أو خدمات الشركة، حيث تمدهم القوائم بالمعلومات المتعلقة باستمرارية الشركة وخاصة عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها كخدمات ما بعد البيع والصيانة والضمان...

6.3 الحكومات ومؤسساتها : تتمثل الحكومة في الدولة ومؤسساتها من وزارات وغيرها، وتوفر لهم :

- المعلومات المتوافرة عن توزيع وتخصيص الموارد داخل الشركة، حيث تعمل الحكومة على العمل على التخصيص الأمثل للموارد؛
- تحديد أنشطة الشركة ومعدلات أرباحها للعمل على تحديد الدخل القومي؛
- معلومات عن أداء الشركة لوضع وتحديد السياسات الضريبية ومنع التهرب الضريبي.

7.3 الجمهور : هم الأفراد الذين لا تربطهم علاقة تعاقدية مع الشركة كغيرهم من المستخدمين، وتمدهم بالتالي :

- معلومات حول قيام الشركة بدورها الاجتماعي كالمساعدات والمحافظة على البيئة المحيطة بها؛
- تزود القوائم المالية الجمهور بمعلومات عن الاتجاهات والتطورات الحديثة في نمو الشركة، ومدى تنوع أنشطتها .

4. وظائف القوائم المالية : تتمثل فيما يلي[1] :

- ✓ إظهار الأصول والالتزامات المترتبة على الحقوق التي يملكها المشروع (الخصوم، حقوق أصحاب رأس المال) التي تقع في ملكية المشروع ؛
- ✓ قياس التغيرات التي تطرأ على تلك الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال؛
- ✓ ربط هذه التغيرات بفترات زمنية محددة؛
- ✓ تصنيف التغيرات المشار إليها كالإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر بالإضافة إلى التغيرات الأخرى في الأصول والالتزامات وحقوق الملكية.
- ✓ التعبير عما تقدم بوحدات نقدية باعتبارها الوحدة العامة للقياس المالي؛
- ✓ إعداد قوائم مالية دورية عن أصول المشروع وخصومه وحقوق أصحاب رأس المال في لحظة زمنية معينة وصافي الدخل وأجزاءه والتدفقات النقدية خلال فترة زمنية معينة.

[1] عبد الناصر إبراهيم نور، إيهاب نظمي إبراهيم، **المحاسبة المتوسطة**، دار المسيرة، ط 2، الأردن، 2014، ص ص 54 – 55.

المطلب الثاني : الخصائص النوعية والفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية

1. **الخصائص النوعية للبيانات المالية :** هي صفات وسمات تجعل المعلومات المالية الظاهرة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، وهي[1] :

1.1 القابلية للفهم : إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الظاهرة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين من غير صعوبة أو تأويل ، ولهذا الغرض فإنه من المفترض أنه لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، وعلى كل حال فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت غير ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.

2.1 الملائمة : لكي تكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرارات، وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.

3.1 القابلية للمقارنة : يجب أن يقدر المستخدمون على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من اجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء، كما يجب أن يكون بمقدورهم هم مقارنة القوائم المالية للمؤسسات المختلفة من اجل أن يقيموا مراكزها المالية النسبية، والأداء والتغيرات في المركز المالي. وعليه فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت ضمن المؤسسة وعبر الزمن لتلك المؤسسة وعلى أساس ثابت للمؤسسات المختلفة.

4.1 الموثوقية : لكي تكون المعلومات مفيدة فإنه يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها، وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه. وتتكون هذه الخاصية من المكونات التالية[2] :

- **التحقق :** لتكون موثوقة، فإن المعلومات في البيانات المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة، وإن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وبالتالي تصبح غير موثوقة وضعيفة من حيث ملائمتها.

[1] طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها**، الدار الجامعية، الجزء 1، 2008، ص ص 27 – 30.

[2] عبد الناصر إبراهيم نور، إيهاب نظمي إبراهيم، **مرجع سابق**، ص 29.

- **الصدق بالعرض** : لتكون موثوقة، يجب أن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية، والأحداث الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها بشكل معقول.
- **الحيادية** : حتى تكون موثوقة يجب أن تكون المعلومات التي تحتويها البيانات المالية محايدة، أي خالية من التحيز، ولا تعتبر البيانات المالية محايدة إذا كان اختيار أو عرض المعلومات يؤثر على اتخاذ القرار أو الحكم لأجل تحقيق نتيجة أو حصيلة محددة سلفا.

2. الفرضيات الأساسية لإعداد البيانات المالية : تعد البيانات المالية وفقا لفرضيتين هما[1] :

1.2 قاعدة الاستحقاق : من اجل أن تتحقق أهدافها، تعد البيانات المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي، وبموجب هذا الأساس فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث ـ وليس عندما تقبض أو تدفع النقدية أو ما يعادلها ـ ويجري قيدها في السجلات المحاسبية وتقريرها في البيانات المالية عن الفترات التي تمت فيها.

لذلك فإن البيانات المالية المعدة على أساس الاستحقاق تبلغ المستخدمين ليس فقط عن العمليات المالية السابقة المنطوية عن دفع واستلام النقدية بل وتبلغهم كذلك عن التزامات دفع النقدية في المستقبل وعن الموارد التي تمثل نقدية والتي سيجرى استلامها في المستقبل، وعليه فإنها توفر ذلك النوع من المعلومات حول العمليات المالية السابقة والأحداث الأخرى التي تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين في صنع القرارات الاقتصادية.

2.2 الاستمرارية : يجري إعداد البيانات المالية عادة بافتراض أن المشروع مستمر وغير قابل للتصفية وسيبقى يعمل في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المشروع النية لتقليص حجم عملياته بشكل هام، ولكن إن وجدت مثل هذه النية أو الحاجة، فإن البيانات المالية ربما يجب أن تعد على أساس مختلف، وفي مثل هذه الحالة يجب أن يفصح عن الأساس المستخدم.

المطلب الثالث : معايير قياس عناصر القوائم المالية

1. **شروط الاعتراف بعناصر القوائم المالية** : الاعتراف هو عملية إدراج التأثيرات المالية لعملية ما أو لحدث اقتصادي ما وعرض ذلك ضمن القوائم المالية للبند الذي يحقق معايير الاعتراف وتعريف العنصر، وتتمثل في[2] :

[1] أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)، **مرجع سابق**، ص ص 39 – 40.
[2] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، **مرجع سابق**، ص 85.

1.1 الشروط العامة للاعتراف : متمثلة في :

1.1.1 احتمال المنافع الاقتصادية المستقبلية : للإشارة إلى عدم درجة التأكد من تدفق المنافع المرتبطة بالبند من أو إلى الشركة، ويتم تقييم درجة عدم التأكد الملازمة استنادا إلى الأدلة المتوفرة عند إعداد البيانات المالية، فمثلا عندما يكون من المحتمل تحصيل الذمم المدينة فمن المبرر الاعتراف بها كأصل (بغياب أي دليل مخالف) لكن عند وجود عدد كبير من الذمم المدينة فهناك احتمال عدم تحصيل بعضها، وبالتالي يتم الاعتراف بمصروف يمثل النقص في المنافع الاقتصادية .

2.1.1 موثوقية القياس : إن للعنصر قيمة يمكن قياسها بموثوقية ، وعند تحديد ما إذا كان العنصر يفي بهذه المعايير وعليه يصبح جديرا الاعتراف به في البيانات المالية، مع الأخذ بعين الاعتبار إن العنصر الذي يحقق الخصائص الأساسية للعنصر ولكنه يفشل في تحقيق معايير الاعتراف به قد يتطلب الإفصاح عنه.

2.1 الشروط الخاصة للاعتراف : هناك شروط خاصة للاعتراف بعناصر القوائم المالية وهي[1] :

1.2.1 الاعتراف بالأصول : يتم الاعتراف بالأصول في الميزانية عندما يكون من المحتمل أن تتدفق على المؤسسة بمنافع اقتصادية مستقبلية ، وأن للأصل تكلفة ثابتة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

ولا يعترف بالأصل في الميزانية عند تكبد نفقة ليس من المحتمل أن يتدفق عنها منافع اقتصادية للمؤسسة تتعدى الفترة المحاسبية الجارية.

2.2.1 الاعتراف بالالتزامات : يتم الاعتراف بالالتزامات في الميزانية عندما يكون من المحتمل أن تدفقا خارجا من الموارد المتضمنة منافع اقتصادية سوف ينتج عن تسديد تعهد حالي، وأن مبلغ التسديد يمكن قياسه بموثوقية،

3.2.1 الاعتراف بالدخل : يتم الاعتراف بالدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل، أو نقص في التزام يمكن قياسها بموثوقية، وهذا يعني في الواقع أن الاعتراف بالدخل يجري بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادات في الأصول أو نقص في الخصوم.

4.2.1 الاعتراف بالمصروفات : يتم الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل عندما ينشأ هناك نقص في المنافع الاقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص في أصل، أو زيادة في التزام ويمكن قياسه بموثوقية، وهذا يعني في الواقع أن الاعتراف بالمصروفات يجري بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادة في الالتزامات أو نقص في الأصول.

2. قياس عناصر القوائم المالية : القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية والتي ستظهر بها في قائمة المركز المالي (الميزانية) وبيان الدخل. ويتضمن ذلك

[1] طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، **مرجع سابق**، ص 42 – 43.

تحديد أساس للقياس، وبشكل عام يستخدم عدد من الأسس المختلفة للقياس ولدرجات مختلفة وضمن تشكيلات متفاوتة من البيانات المالية وهذه الأسس تشمل[1] :

1.2 التكلفة التاريخية : تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله في تاريخ الحصول عليه أي تاريخ شراءه، وتسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف مثل ضرائب الدخل بمبلغ النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام في للنشاط العادي.

2.2 التكلفة الجارية : تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر، وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.

3.2 القيمة القابلة للتحقق (القابلة للتسديد) : تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منتظمة، وتسجل الالتزامات بقيم سدادها، أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات (الديون) ضمن السياق العادي للنشاط.

4.2 القيمة الحالية : تسجل الأصول بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط في الوقت الحالي، وتسجل الالتزامات بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

5.2 القيمة العادلة : القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن به مبادلة أصل أو التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في العملية، وبالتالي فإن القياس هو عملية تحديد القيمة النقدية للعنصر التي سيعترف بها في البيانات المالية، وعندما يتم الاعتراف بعنصر ما يجب قياسه باستخدام الطرق المذكورة أعلاه[2].

3. مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال :

تتبع معظم المؤسسات المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد قوائمها المالية، وبموجب المفهوم المالي لرأس المال ـ مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة فإن رأس المال يعتبر مرادفا لصافي الأصول وحقوق الملكية في المؤسسة، أما بموجب المفهوم المادي لرأس المال مثل القدرة التشغيلية فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمؤسسة المتمثلة على سبيل المثال ـ في وحدات الإنتاج اليومية.

يتم اختيار المفهوم المناسب لرأس مال المؤسسة على أساس حاجات مستخدمي قوائمها المالية. وهكذا يجب تبني المفهوم المالي لرأس المال إذا كان مستخدمو القوائم المالية مهتمين أساسا بالحفاظ على رأس

[1] أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)، **مرجع سابق**، ص 62.
[2] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، **مرجع سابق**، ص 89.

المال الأسمى المستثمر أو بالقوة الشرائية لرأس المال المستثمر. أما إذا كان اهتمامهم الرئيسي بالقدرة الإنتاجية للمؤسسة فإن المفهوم المادي لرأس المال يجب أن يستخدم ويدل المفهوم الذي يتم اختياره على الهدف الذي يتم السعي لتحقيقه من تحديد الربح حتى لو كان هناك بعض الصعوبات في القياس عند تطبيق المفهوم[1].

المبحث الثالث : القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية .

بعد دراسة القوائم المالية عموما، كان لزاما علينا دراسة المعايير المحاسبية الدولية قبل الانتقال إلى القوائم المالية وفق المعايير الدولية.

المطلب الأول : المعايير المحاسبية الدولية.

لقد اكتست معايير المحاسبة الدولية أهمية كبيرة يقودنا هذا إلى إعطاء مفهوم شامل لها، وكذلك إلى إبراز الأهداف الرئيسية من إصدارها والأسباب التي أدت إلى ظهورها وإلى التطورات التي تشهدها الاقتصاديات العالمية في الأنظمة المحاسبية الدولية للمؤسسات.

1. **مفهوم المعايير المحاسبية الدولية :** لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة (standard) الانجليزية وهي تعني القاعدة ، ويقصد بكلمة معيار في اللغة بأنها نموذج يوضع ويقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، أما في المحاسبة فيقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى مستخدميها، والمعيار بهذا المعنى يتعلق عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، مثل التثبيتات، البضائع أو غيرها وقد عرفت لجنة القواعد الدولية المعايير المحاسبية بأنها "عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهام حكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد أبدا كما إنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا علما وتهدف إلى تقليل الفروقات في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية"[2].

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، ط 1، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص ص 65 – 66.
[2] بوقرة رابح، عريوة محاد، **أثر المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 1، 2014، جامعة أم البواقي، ص 13.

2. أهمية المعايير المحاسبية الدولية : يلاحظ بأن الحاجة إلى المعايير المحاسبية تأتي من خلال[1]:

ـ تحديد وقياس العمليات المالية للشركة، فبدون المعيار المحاسبي لا يمكن الوصول إلى نتائج سليمة ودقيقة تعكس المركز المالي الصحيح للأحداث المالية ؛

ـ إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، ويلاحظ غياب المعايير المحاسبية سوف تؤدي إلى عدم الوصول إلى نتائج قياس سليمة وبالتالي سوف تكون عملية الإيصال لتلك النتائج تعكس الواقع غير السليم؛

ـ تحديد الطريقة المناسبة للقياس، ويلاحظ بأن المعيار يحدد الطرق المناسبة التي قد يشار إليها في تنوع المعيار؛

ـ عملية اتخاذ القرار، وبهذا فإن المعيار الملائم والمناسب الذي توفره بشكل دقيق يمكن في النهاية أن تتم عملية اتخاذ قرار مناسب.

أما الجوانب في غياب المعايير سوف تؤدي إلى :

- ✓ غياب المعيار المحاسبي يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة، أو قد يؤدي إلى المنشات استخدام طرق متباينة ومختلفة، وغير موحدة، أو قد يؤدي إلى عدم الإشارة إلى الطريقة المتبعة؛
- ✓ غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى إعداد قوائم مالية كيفية، وبالتالي يصعب فهم تلك القوائم أو يصعب الاستفادة منها من قبل المستفيدين الداخلين أو المستفيدين الخارجيين؛
- ✓ غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمنشاة الواحدة أو المنشات المختلفة، وبالتالي يصعب على المستفيد الخارجي أو المستثمر من المقارنة أو دراسة البدائل؛
- ✓ غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين وكذلك الدارسين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية.

3. الجهات المستفيدة من معايير المحاسبة الدولية :

تصنف الجهات المستفيدة من المعلومات والتقارير المالية المنشورة إلى ستة أصناف أساسية هي[2] :

- مجموعة المساهمين في ملكية المشروع بمن فيهم المساهمون الحاليون والمتوقعون في المستقبل وحملة السندات القابلة للتحويل إلى رأس المال ؛

[1] فارس جميل الصوفي، **المعايير المحاسبة الدولية والأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة** ، دار جليس الزمان، ط 1، 2012، ص ص 70 – 71.

[2] بوقرة رابح، عريوة محاد، **مرجع سابق**، ص 14.

- مجموعة المقرضين والدائنين الذين يمولون المشروع بالقروض المضمونة وغير المضمونة ؛
- مجموعة الموظفين بما فيهم الإدارة والمحاسبين ؛
- المحللون الماليون والاقتصاديون، الإحصائيين والباحثون وغيرهم ممن يقومون بالخدمات الاستشارية؛
- الحكومة وأجهزتها كالضرائب والجماعات المحلية وغيرها ؛
- الجمهور بشكل عام .

4. خصائص المعايير المحاسبية الدولية : لابد من معرفة الخصائص الأساسية الواجب توفرها في هذه المعايير حتى تحقق الفائدة من وجودها وهي كالأتي[1] :

1.4 الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي : فالمعايير يجب أن تكون متسقة منطقيا من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ.

2.4 الملائمة : باعتبار أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وهذا يتطلب المواءمة بين متطلبات الفكر ومتطلبات التطبيق.

3.4 المرونة : بسبب عدم ثبات الظروف البيئية وتغيرها من وقت لآخر ومن مكان لآخر فالمعايير المحاسبية الدولية يجب أن تكون مرنة، بحيث عملية إعدادها تعد عملية مستمرة وقابلة للتجديد والإضافة والتحديث على عكس الأنظمة المحاسبية.

4.4 الواقعية : يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتلائم مع الظروف البيئية المحيطة بها كما تكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة.

5.4 المفهومية : يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية مفهومة من قبل المستخدمين ويتم ذلك عن طريق اخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها.

6.4 الحيادية : يجب أن لا يتم التحيز تجاه بلوغ هدف محدد مقدما لمصلحة طرف معين.

7.4 الانسجام مع الأهداف المالية : يجب أن يتم صياغتها في ضوء أهداف المحاسبة المالية من توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرارات.

5. مراحل إصدار المعايير المحاسبية الدولية : تشمل إجراءات وضع المعايير الدولية ما يلي[2] :

[1] حسن عمر محمد، سعد الساكني، **معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية**، مركز الكتاب الأكاديمي، ط1، الأردن، 2015، ص 35 – 36.
[2] حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة والنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 108 – 109.

ـ يشكل المجلس لجنة دولية توجيهية، يترأسها ممثل عن المجلس وتضم ممثلين عن المنظمات المحاسبية لثلاث دول على الأقل. وقد تتضمن اللجنة التوجيهية ممثلين عن المنظمات الأخرى الممثلة في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو ذات الخبرة في موضوع معين؛

ـ تحدد اللجنة التوجيهية كل القضايا المرتبطة بالموضوع وتراجعها جيدا وتؤخذ باعتبارها تطبيق إطار اللجنة بإعداد وعرض البيانات المالية حول القضايا المرتبطة بالموضوع، وتدرس اللجنة التوجيهية المتطلبات والممارسات المحاسبية المحلية والإقليمية بما فيها المعالجات المحاسبية المختلفة التي قد تكون ملائمة لمختلف الظروف، وبعد ذلك تقدم اللجنة التوجيهية موجزا بالنقاط الرئيسية؛

ـ بعد تلقي تعليقات المجلس على موجز النقاط الرئيسية، تحضر اللجنة التوجيهية بيان تمهيدي بالمبادئ الأساسية التي تشكل أساس مسودة للعرض وتشرح الحلول البديلة التي أخذت بالاعتبار والأسباب التي أدت إلى قبولها أو رفضها وتمتد هذه الفترة لأربعة شهور عادة؛

ـ تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي بالمبادئ وتوافق على البيان النهائي بالمبادئ الذي يقدم للمجلس للموافقة، كما يستخدم كأساس لإعداد مسودة العرض بالمعيار المحاسبي الدولي المقترح (أو التعديل المقترح) ويتاح هذا البيان النهائي للعموم دون نشره رسميا؛

ـ تعد اللجنة التوجيهية مسودة عرض تمهيدية للموافقة من قبل المجلس بعد التنقيح على أن توافق عليه نسبة ثلثي أعضاء المجلس على الأقل، وتنشر مسودة العرض بعد ذلك، وتطلب التعليقات من كل الأطراف المهتمة خلال فترة العرض والتي هي شهر كحد أدنى وقد تمتد إلى ستة أشهر؛

ـ تعيد اللجنة التوجيهية النظر بالتعليقات وتعد مخطط المعيار المحاسبي الدولي لمراجعته من قبل المجلس، وبعد التنقيح، وبموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل، يتم نشر المعيار.

6. أهداف إصدار وإتباع المعايير المحاسبية الدولية : تهدف لجنة المعايير المحاسبية الدولية من خلال إصدار المعايير إلى تحقيق الأهداف التالية[1] :

- إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها واللجوء إليها عند إعداد القوائم المالية ؛
- العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والأساليب المحاسبية المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية، ويتم تحقيق الأهداف السابقة من خلال العمل بما يلي :

ـ التأكد من القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن ذلك ؛

ـ إقناع الحكومات والجهات الأخرى التي تضع المعايير بالالتزام بهذه المعايير ؛

ـ إقناع الجهات الرسمية المشرفة على التنظيمات التجارية والمؤسسات الأخرى، بإلزام الجهات الخاضعة لرقابتها بإتباع معايير المحاسبة الدولية ؛

[1] بوقرة رابح، عريوة محاد، **مرجع سابق**، ص 15.

ـ إقناع مراجعي الحسابات الخارجين بالتحقق من ضرورة إتباع المؤسسات والشركات لمعايير المحاسبة الدولية عند إعداد لقوائمها المالية .

المطلب الثاني : المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض البيانات المالية.

يحتوي المعيار المحاسبي الدولي 1 على إرشادات ونصائح عرض البيانات المالية ذات الغرض العام، وهو بذلك يضمن المقارنة مع كل من القوائم المالية للشركة في الفترات السابقة ومع الشركات الأخرى، ويحتوي المعيار على المتطلبات الكلية لعرض البيانات المالية في محتواها، ويضمن وصفا لمكونات القوائم المالية التي تكون في مجملها مجموعة كاملة.

1. مدخل للمعيار المحاسبي الدولي 1 :

1.1 تاريخ المعيار : لقد تم اعتماد المعيار المحاسبي الدولي IAS 1 عرض القوائم المالية من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في سبتمبر 1997م، على أن يكون هذا المعيار نافذ المفعول على القوائم المالية التي تغطي الفترات المالية التي تبدأ في سبتمبر 1998م، أو تواريخ لاحقة لهذا التاريخ، ولقد حل المعيار المحاسبي الدولي محل المعايير التالية[1] :

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 بعنوان : الإفصاح عن السياسات المحاسبية الصادر في عام 1974م ؛
- المعيار المحاسبي الدولي رقم 5 بعنوان : المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، الصادر في عام 1977م ؛
- المعيار المحاسبي الدولي رقم 13 بعنوان : عرض الأصول المتداولة، والالتزامات المتداولة، الصادر في عام 1979م .

وفي عام 2001م تم حل مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية وحل محلها مجلس معايير المحاسبة الدولية، وتم تعديل المعيار المحاسبي الدولي 1 من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية منذ تشكيله أكثر من مرة، يمكن بيان هذا التعديلات وتواريخها كما يلي :

- كان أول تعديل على المعيار من قبل IASB في ديسمبر 2003م، وذلك عندما قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإدخال بعض التعديلات والتغيرات على المعايير المحاسبية الدولية في عام 2003 ؛
- قام IASB بإجراء بعض التعديلات على المعيار في 2005م، بالإفصاح المتعلق برأس المال، وكذلك بيانات الأصول غير المتداولة والمحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوافقة وفقا للمعيار

[1] محمد عبد الحميد محمد عطية، **مرجع سابق**، ص 289 - 290.

المحاسبي الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 5، وتعديلات المكاسب والخسائر لأنشطة التأمين، وكذلك مجموعة الخطط الافصاحات وفقا لتعديل المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 منافع الموظفين ؛

- وفي عام 2007م قام IASB بإصدار مجموعة من التفسيرات المتعلقة بالمعيار وهي التفسير رقم (7، 15، 25، 29، 32)، وكذلك تفسيرات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أرقام (1، 14) .

حيث أصدر IASB بيان بأن يحل المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض القوائم المالية، حيث تم إضافة مصطلحات جديدة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متعلقة بالمعيار وضرورة تطبيقها ابتداء من ديسمبر 2009م، غير أنه يسمح بالتطبيق المبكر .

2.1 نطاق المعيار : يطبق على جميع القوائم المالية ذات الغرض العام المعدة وفق قواعد مجلس معايير المحاسبة الدولية الموحدة، ويقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام تلك التي يتوقع أن تلبي احتياجات المستعملين الذين لا تتوفر لديهم السلطة على طلب المعلومات التي تتلائم مع رغباتهم واحتياجاتهم الخاصة[1].

3.1 هدف المعيار : يهدف معيار المحاسبة الدولي **IAS 1** إلى مجموعة من الأهداف يمكن توضيحها كالآتي[2] :

- إن الهدف الأساسي لهذا المعيار تحديد متطلبات عرض القوائم المالية ، وكذلك الحد الأدنى من المتطلبات المرتبطة بمحتوى تلك البيانات، مما يعمل على تقديمها إلى الأطراف التي تحتاجها بصورة عادلة وواضحة، وتقرير مدى قدرة القوائم المالية المعروضة على تحقيق العرض العادل الخالي من التضليل والغش ؛
- يهدف المعيار من عرض القوائم المالية إلى إمكانية إجراء المقارنة مع القوائم المالية الخاصة بالشركة خلال فترات سابقة، وذلك عن طريق ما وضعه المعيار من متطلبات عامة لعرض القوائم المالية، وكذلك القواعد والإرشادات المتعلقة بهيكل تلك القوائم ؛
- يهدف المعيار من عرض القوائم المالية إلى إمكانية إجراء المقارنة مع القوائم المالية الخاصة بشركات أخرى مما يتيح القدرة للمستثمرين على اتخاذ القرارات اللازمة ؛

[1] عقاري مصطفى، **المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض القوائم المالية**، العدد1، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، 2007، ص 13.
[2] محمد عبد الحميد محمد عطية، **مرجع سابق**، ص 291.

- يهدف المعيار إلى عرض القوائم المالية المتعلقة بالشركات التجارية الهادفة إلى الربح سواء كانت تنتمي للقطاع الخاص أو القطاع العام، وإذا ما قامت الشركات غير الهادفة إلى الربح باستخدام المعيار فإن الأمر يحتاج على إجراء بعض التعديلات في المواصفات المستخدمة لعرض القوائم المالية داخل تلك الشركات، وكذلك الشركات التي لا تمتلك حقوق ملكية أو رأس مال أسهمها ليس حقوق ملكية كصناديق الاستثمار والكيانات التعاونية فإنها تحتاج إلى تعديل عرض القوائم المالية لحصص الأعباء أو أصحاب الوحدات .

2. الاعتبارات العامة المستخدمة كأساس لإعداد البيانات المالية :

1.2 العرض العادل والامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية :

حسب IAS 1 يجب أن تعرض القوائم المالية بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للشركة، ويتطلب العرض العادل التمثيل الصادق لآثار العمليات والأحداث والشروط الأخرى انسجاما مع تعاريف الأصول والخصوم والدخل والمصاريف ومعايير الاعتراف بها المنصوص عليها في إطار إعداد وعرض البيانات المالية، ومن المفترض أن ينجم عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS مع الافصاحات الإضافية عند الضرورة بيانات مالية تحقق العرض العادل، والشركة التي تعد بياناتها المالية على أساس معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS يجب أن تفصح بوضوح وبصراحة في الإيضاحات عن مثل هذا الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، ولا يجوز وصف البيانات المالية على أنها منسجمة مع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS إلا إذا كانت منسجمة مع كل متطلبات معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS ، وفي ظروف نادرة من الممكن أن تستنتج الإدارة أن تبني معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS وتفسيراتها قد تؤدي إلى تضليل البيانات المالية مما يتعارض مع هدف البيانات المالية المنصوص عليها في الإطار التنظيمي للشركة، ويجب على الشركة الأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كان الإطار التنظيمي يسمح أو يتطلب (أو على الأقل لا يمنع) مثل ذلك الخروج عن معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، ويجب تقديم الافصاحات الملائمة المطلوبة من قبل IAS 1 بهذه الظروف وهي[1] :

- أن الإدارة ترى أن البيانات المالية تعبر بعدالة عن المركز المالي للشركة وأدائها وتدفقاتها النقدية ؛
- أن البيانات المالية معدة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS باستثناء ما تم الخروج عنه من اجل تحقيق العرض العادل ؛
- بيان اسم المعيار أو التفسير الذي تم الخروج عنه ؛
- بيان طبيعة الخروج (بما في ذلك المعالجة الواجبة طبقا للمعيار) ؛

[1] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، **مرجع سابق**، ص ص 102 – 103.

- بيان السبب في كون تطبيق هذا المعيار مضللا في مثل هذه الظروف، الأمر الذي يتعارض مع هدف البيانات المالية ؛
- الإفصاح عن المعالجة التي تم تطبيقها ؛
- اثر عدم تطبيق المعيار على كل فترة من الفترات المعروضة .

وفي جميع الأحوال الفعلية يحقق المشروع عرضا عادلا بالامتثال من كافة النواحي المادية لمعايير المحاسبة الدولية الملائمة، ويتطلب العرض العادل[1] :

- اختيار وتطبيق سياسات محاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي 8 الموسوم "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، ولذلك يتضمن معيار IAS 8 سلسلة من الإرشادات الرسمية التي تدرسها الإدارة في غياب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتي تنطبق بشكل محدد على بند معين ؛
- تقديم المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بطريقة توفر معلومات ملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومن الممكن فهمها ؛
- تقديم افصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات في معايير المحاسبة الدولية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير عمليات أو أحداث وظروف معينة على المركز المالي والأداء المالي للمشروع .

2.2 الاستمرارية : عند إعداد البيانات المالية يجب أن تقيم الإدارة قابلية الشركة للاستمرار، ويجب أن تعد البيانات المالية على أساس استمرارية الشركة إلا إذا [2]:

- كانت الإدارة تنوي تصفية الشركة أو توقيف النشاط ؛
- ليس هناك بديل عن تصفية الشركة أو توقيف النشاط .

ويجب الإفصاح عن أي حالة عدم تأكد من استمرارية الشركة، وعندما لا تعد البيانات المالية على أساس الاستمرارية فيجب الإفصاح عن ذلك إضافة إلى :

- الأساس الذي أعدت به البيانات المالية ؛
- المبررات التي اعتبرت الشركة بموجبها غير مستمرة .

[1] أحمد حلمي جمعة، **معايير التقارير المالية الدولية (معايير المحاسبة الدولية)**، دار صفاء، ط 1، الأردن، 2015.، ص ص 347– 348.

[2] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، **مرجع سابق**، ص 104.

3.2 الاستحقاق المحاسبي : باستبعاد قائمة التدفق النقدي فإن كل القوائم المالية الأخرى يجب إعدادها على أساس الاستحقاق بحيث يتم الاعتراف بالأصول والالتزامات عند حدوثها دون النظر إلى السداد أو التحصيل [1].

4.2 المادية والتجميع (الأهمية النسبية والتجميع) : يجب على المشروع عرض كل بند مادي بشكل منفصل لكل بند مشابه، كما يجب على المشروع أيضا عرض البنود المختلفة في طبيعتها أو وظيفتها بشكل منفصل، باستثناء ما هو غير مادي حيث قد تنجم البيانات المالية من معالجة كميات كبيرة من العمليات التي تم هيكلتها بتجميعها في مجموعات حسب طبيعتها أو وظيفتها، والمرحلة النهائية في عملية التجميع والتصنيف هي عرض بيانات مختصرة ومصنفة تشكل بنودا في البيانات المالية، لذلك إذا كان احد البنود ليس ماديا على انفراد فإنه يتم تجميعه مع البنود الأخرى أما في تلك البيانات أو في الإيضاحات، والبند الذي هو ليس ماديا بشكل كاف يستلزم عرضا منفصلا في تلك البيانات قد يكون تم عرضه منفصلا في الإيضاحات، وبالتالي لا يحتاج المشروع تلبية الإفصاح المحدد بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا كان المعلومات الناتجة عنه غير مادية[2].

5.2 المقاصة : المقاصة هي عرض أصل أو التزام (أو مجموعة منها) كبند واحد في قائمة المركز المالي، أو عرض مصروف أو إيراد كبند واحد في قائمة الدخل الشامل.

ويجب عدم إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات إلا إذا كانت المقاصة مطلوبة أو مسموح بها من قبل معيار محاسبة دولي آخر، ومع ذلك فهناك عمليات لا تصنف مقاصة كعرض الأصول صافية من المخصصات أو مؤونات التقييم ومن الأمثلة على ذلك[3] :

- عرض مؤونة الديون المشكوك فيها مطروحة من الزبائن ؛
- عرض مخصص انخفاض قيمة المخزون .

كما يجب عدم إجراء مقاصة بين بنود المصاريف والإيرادات إلا إذا كانت المقاصة مطلوبة أو مسموح بها من قبل معيار محاسبي دولي آخر، ومع ذلك فعندما تقوم الشركة ضمن نشاطها المعتاد بتنفيذ عملية لا تولد إيرادا لكنها ترتبط بشكل غير مباشر بنشاطات توليد الإيرادات الرئيسية، فيجب عرض نتائج تلك العمليات بالصافي وذلك عندما يعكس هذا العرض جوهر العملية أو الأحداث الأخرى .

6.2 دورية إعداد التقارير: يعرض المشروع مجموعة كاملة من البيانات المالية سنويا على اقل تقدير بما في ذلك المعلومات المقارنة، وعندما يغير المشروع نهاية فترة إعداد التقارير الخاصة به ويعرض

[1] طارق عبد العال حماد، **المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011، ص 56.

[2] أحمد حلمي جمعة، معايير التقارير المالية الدولية (معايير المحاسبة الدولية)، **مرجع سابق** ، ص ص 351 - 352.

[3] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، **مرجع سابق**، ص 108.

البيانات المالية لفترة تزيد أو تقل عن العام، فإنه يفصح بالإضافة إلى الفترة التي تغطيها البيانات المالية عن ما يلي[1] :

- السبب وراء استخدام فترة تزيد أو تقل عن العام ؛
- حقيقة أن المبالغ المعروضة في البيانات المالية ليست مقارنة بشكل كامل .

7.2 المعلومات المقارنة : ينبغي الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لكافة المعلومات الرقمية الواردة بالقوائم المالية، ويجب إدراج المعلومات الوصفية والنوعية عندما تكون ملائمة لفهم القوائم المالية للفترة الحالية، وذلك ما يتطلب أو يسمح معيار دولي خلاف ذلك[2].

8.2 ثبات العرض : حتى تسهل عملية مقارنة القوائم المالية من فترة لأخرى فيجب الإبقاء على ثبات عرض البنود المختلفة في القوائم المالية وكذلك تفصيلاتها، ويمكن الخروج على ذلك في حالتين[3] :

- إذا وجد هناك تغيير جوهري في طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشأة، وأن ذلك يحتاج إلى إعادة عرض البيانات المالية بطريقة تخدم أغراض المستخدمين بشكل أفضل ؛
- إذا وجد هناك متطلبات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية تتطلب تغيير عرض بعض البنود أو تفصيلاتها .

3. هيكل ومحتوى المجموعة الكاملة للبيانات المالية : إن البيانات المالية يجب أن تكون محددة بوضوح، ومن المعلومات المهمة التي يجب عرضها ضمن مكونات البيانات المالية اسم المشروع، والتاريخ أو الفترة التي تغطيها، وكذلك يجب بيان ما إذا كانت البيانات المالية تخص مشروعا معينا أو مجموعة من المشاريع، وهذه البيانات هي :

1.3 قائمة المركز المالي :

1.1.3 ماهية قائمة المركز المالي : وهي من أهم القوائم المالية على الإطلاق وهي خلاصة التطبيق العملي للمبادئ المحاسبية فهي كمرآة تعكس الأداء المالي للمؤسسة في لحظة من اللحظات، وذلك من خلال ما تحتويه من موجودات ومطلوبات وحق الملكية، وبتعبير أخر فإن الميزانية العمومية ما هي إلا صورة فوتوغرافية لأوضاع المؤسسة المالية في لحظة إعدادها فهي وصف ساكن للمركز المالي للمؤسسة تتألف من جانبين جانب تندرج فيه جميع موجودات

---

[1] أحمد حلمي جمعة، معايير التقارير المالية الدولية (معايير المحاسبة الدولية)، **مرجع سابق**، ص 353.

[2] طارق عبد العال حماد، المحاسبة الدولية، **مرجع سابق**، ص 57.

[3] وليد عبد القادر، حسام الدين خداش، **المعايير المحاسبية الدولية**، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، ط 1، القاهرة، مصر، 2013، ص 70.

المؤسسة (الأصول) والأخر يسمى المطلوبات وحق الملكية تدرج فيه جميع التزامات المؤسسة اتجاه الآخرين ويسمى بالمطلوبات (الخصوم)[1].

2.1.3 المعلومات الواجب عرضها في قائمة المركز المالي :

لم يحدد المعيار IAS1 ترتيب عرض البنود أو تنسيقها ضمن قائمة المركز المالي، إنما عرض ببساطة البنود المختلفة جوهريا بطبيعتها أو وظيفتها والتي بعرض بشكل مفصل في قائمة المركز المالي وتمثل كحد أدنى البنود الرئيسية التالية [2]:

- الممتلكات والمصانع والمعدات ؛
- الاستثمارات العقارية ؛
- الأصول غير الملموسة ؛
- الأصول المالية عدا الاستثمارات التي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية، عملاء ومدينون وأوراق القبض، والنقدية وما في حكمها ؛
- الاستثمارات التي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية ؛
- الأصول البيولوجية ؛
- المخزون ؛
- عملاء تجاريون وحسابات مدينة أخرى ؛
- النقدية وما في حكمها ؛
- إجمالي الأصول المصنفة على أنها مقتناة بغرض البيع والأصول المتضمنة في مجموعات التخلي المصنفة كمقتناة بغرض البيع وفق IFRS 5 الأصول غير المتداولة المقتناة بغرض البيع والعمليات المتوقفة ؛
- مخصصات ؛
- موردون تجاريون وحسابات دائنة أخرى ؛
- الالتزامات المالية عدا (الموردون وأرصدة دائنة أخرى، والمخصصات) ؛
- الالتزامات والأصول المتعلقة بالضريبة الجارية وفق IAS 12 ضريبة الدخل ؛
- التزامات الضرائب المؤجلة وأصول الضرائب المؤجلة وفق IAS 12 ؛
- الالتزامات المتضمنة في مجموعات التخلي المصنفة كمقتناة بغرض البيع وفق IFRS 5 ؛

[1] حمزة محمود الزبيدي، **التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل**، الوراق، ط 2، الأردن، 2011، ص 45.

[2] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، **مرجع سابق**، ص 113 - 115.

- حقوق الأقلية المعروضة ضمن حقوق الملكية ؛
- رأس المال المصدر والاحتياطات الخاصة بملاك الشركة الأم.

إضافة إلى ذلك فقد حدد المعيار IAS1 أن يتم تضمين البنود الرئيسية عندما يكون حجم أو طبيعة أو وظيفة البند أو مجموعة البنود المتشابهة بشكل منفصل ملائم لفهم المركز المالي للشركة، ويمكن أن يعدل ترتيب البنود أو تجميع البنود المتشابهة وفقا لطبيعة المؤسسة وطبيعة أعمالها.

3.1.3 عرض عناصر قائمة المركز المالي : لا يقوم المشروع بعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والالتزامات المتداولة وغير المتداولة كتصنيفات منفصلة في بيان مركزها المالي إلا إذا قدم العرض المستند إلى السيولة معلومات موثوقة وذات علاقة، وعندما يطبق الاستثناء، يقوم المشروع بعرض كافة الأصول والالتزامات وفقا لسيولتها، وأيا كانت طريقة العرض التي تم إتباعها، يجب على المشروع الإفصاح عن المبلغ المتوقع استرداده أو تسويته بعد أكثر من 12 شهرا لكل بند تحت فئتي الأصل والالتزام والذي يجمع المبالغ المتوقع استردادها أو تسويتها خلال فترة لا تتجاوز سنة بعد فترة إعداد التقارير، ولفترة أكثر من سنة من فترة إعداد التقارير، ويجب على المشروع تصنيف الأصول على أنها متداولة عندما [1]:

- يتوقع أن يحقق الأصل أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمشروع؛
- عندما يحتفظ بالأصل بشكل رئيسي لإغراض المتاجرة؛
- يتوقع أن يتحقق الأصل خلال اثنا عشر شهرا بعد فترة إعداد التقارير؛
- عندما يكون الأصل نقدا أو أصلا معادلا للنقد وفقا للمعيار المحاسبة الدولي 7 الموسوم: بيانات التدفق النقدي إلا إذا كان الأصل توجد قيود على استعماله عند إعادة تسويته أو استخدام في تسديد الالتزامات لاثني عشر شهرا بعد فترة إعداد التقارير.

كما يجب على المشروع تصنيف جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة.

يجب على المشروع تصنيف الالتزام على أنها متداولة عندما :

- عندما يتم تسديد الالتزام أثناء الدورة التشغيلية العادية له؛
- عندما يحتفظ بالالتزام بشكل أساسي لغرض المتاجرة؛
- عندما يستحق الالتزام التسديد خلال اثنا عشر شهرا بعد فترة إعداد التقارير؛

[1] أحمد حلمي جمعة، معايير التقارير المالية الدولية (معايير المحاسبة الدولية)، **مرجع سابق**،ص – ص 360 – 363.

- ليس لدى المشروع الحق في تأجيل التسوية للالتزامات على الأقل اثنا عشر شهرا بعد فترة إعداد التقارير.

كما يجب تصنيف جميع الالتزامات الأخرى على أنها التزامات غير متداولة.

2.3 قائمة الدخل :

1.2.3 ماهية قائمة الدخل : تعكس هذه القائمة خلاصة نتيجة عمليات التشغيل في المؤسسة وما تقود إليه من ربح أو خسارة ، فهي قائمة تحضر بطريقة تعرض فيها جميع إيرادات المنشأة والمتعلقة بفترة زمنية محددة وما يقابلها من نفقات ومصاريف تحملتها إدارة المؤسسة في سبيل تحقيق وضمان تلك الإيرادات، إذا فإن صورة هذه الحسابات هي عرض للإيرادات والنفقات القابلة لها، والنتيجة إما تمثل ربح في حالة زيادة الإيرادات على النفقات أو خسارة في الحالة المعاكسة، ولهذا تبين التغيرات الناتجة عن العمليات المالية التي تمت خلال الفترة المحاسبية (سنة عادة)، كما تحدد بأنها الترجمة الرياضية لسياسيات وخبرة ومعرفة وبعد نظر ومبادرة إدارة المنشأة وذلك من وجه نظر الإيرادات والنفقات، ومجمل الربح عن إدارة الأعمال، فصافي الربح أو الخسارة النهائية هو المؤشر النهائي لمهارة إدارة الأنشطة داخل المؤسسة، ولا بد من مراعاة مبدأ الأهمية النسبية ومبدأ الإفصاح الكامل سواء في تبويبها أو دمج عناصرها، وذلك لتحقيق ما يلي[1] :

- الإفصاح عن الإيرادات حسب مصادرها، مما يتطلب إظهار إيرادات المؤسسة التشغيلية عن إيراداتها العرضية، وهذا يستدعي أيضا تعامل المصروفات والنفقات الأخرى، فيما إذا كانت تشغيلية أو أخرى؛
- الإفصاح عن كل من مجمل الربح وصافي الربح التشغيلي في بندين مستقلين قبل الوصول إلى صافي الربح العام الذي يخضع للضريبة.

وتظهر أهمية قائمة الدخل فيما يلي[2] :

- معرفة نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة ؛
- مهمة بالنسبة للدائنين، حيث يطمئن الدائنين على أموالهم إذا كانت المؤسسة تحقق ربحا ؛
- مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة وتوزيع الأرباح ؛
- مهمة بالنسبة لمؤسسات التحليل المالي حيث يتم التعرف على المشروعات التي تحقق ربحا وبالتالي تجذب المستثمرين إليها .

[1] حمزة محمود الزبيدي، **مرجع سابق**، ص 48 – 49.
[2] عامر عبد الله، **التحليل والتخطيط المالي المتقدم**، دار البداية، ط 1، الأردن، 2015، ص 178.

2.2.3 البنود الواجب عرضها في قائمة الدخل :

نص المعيار IAS 1 على البنود الواجب عرضها كحد أدنى في قائمة الدخل، وهي[1] :

- الإيراد ؛
- نتائج الأنشطة التشغيلية ؛
- تكاليف التمويل ؛
- حصة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة في الأرباح والخسائر التي تمت محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية ؛
- المصروف الضريبي ؛
- الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية ؛
- البنود غير العادية ؛
- حصة الأقلية ؛
- صافي الربح أو الخسارة للفترة .

3.2.3 عناصر قائمة الدخل : تتكون قائمة الدخل من العناصر التالية[2] :

- **الإيرادات :** وهي التدفقات النقدية الداخلة أو الزيادة في الأصول الأخرى للمؤسسة من الأنشطة الرئيسية للمؤسسة الناتجة عن ممارسة المؤسسة لنشاطها الرئيسي؛
- **المصروفات :** وهي التدفقات النقدية الخارجة أو النقص في الأصول الأخرى للمؤسسة من الأنشطة الرئيسية للمؤسسة الناتجة عن ممارسة المنشأة لنشاطها الرئيسي؛
- **المكاسب :** وهي الزيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) أو التدفقات النقدية الداخلة الناتجة عن الأنشطة العرضية للمؤسسة؛
- **الخسائر :** وهي النقص في حقوق الملكية (صافي الأصول) أو التدفقات النقدية الخارجة الناتجة عن الأنشطة العرضية للمنشأة.

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، **مرجع سابق**، ص 277.
[2] عبد الناصر إبراهيم نور، إيهاب نظمي إبراهيم، **مرجع سابق**، ص 67.

4.3 قائمة التدفقات النقدية : لقد تم تخصيص معيار محاسبي دولي خاصة بهاته القائمة وسيتم دراستها في المطلب القادم .

5.3 قائمة التغيرات في حقوق الملكية :

يجب أن تعرض المنشأة قائمة بالتغيرات في حقوق الملكية تبين ما يلي[1] :

- إجمالي الدخل الشامل عن الفترة، وأن تبين بشكل منفصل المبالغ التي تخص حملة الأسهم في الشركة القابضة وحصة الأقلية ؛
- لكل مكون من حقوق الملكية يجب بيان الأثر التراكمي لإعادة العرض المعترف به وفقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS 8 ؛
- لكل مكون في حقوق الملكية، تعرض التغيرات بين القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة، مع إفصاح منفصل للتغيرات من :

ـ الربح أو الخسارة ؛

ـ أي بند من الدخل الشامل ؛

ـ المعاملات مع الملاك، وتبين بشكل منفصل المساهمات والتوزيعات مع الملاك والتغيرات في حصص الملكية للشركات التابعة والتي لا تنتج من خسارة السيطرة .

- ينبغي على المنشأة أن تعرض، أما في قائمة التغيرات في حقوق الملكية ذاتها أو في الإيضاحات المتممة مبلغ التوزيعات المعترف به لحملة الأسهم خلال الفترة والمبلغ المتعلق بكل سهم ؛
- يتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS 8 إجراء تعديلات بأثر رجعي لتنفيذ التغيرات في السياسات المحاسبية إلى الحد الممكن، ما لم توجد أحكام انتقالية في معيار أو تفسير تتطلب خلاف ذلك، ولذلك يجب أن تتم عملية إعادة عرض لتصويب الأخطاء بأثر رجعي، ويتأثر رقم الأرباح المحتجزة بهذه التعديلات (ما لم يوجد خلاف ذلك في معيار أو تفسير آخر)، ولذلك يتطلب الأمر الإفصاح في قائمة التغيرات في حقوق الملكية عن إجمالي التعديل على كل عنصر في حقوق الملكية ينتج بشكل منفصل من التغيرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء، ويتم الإفصاح عن هذه التعديلات لكل فترة سابقة وبداية الفترة .

[1] طارق عبد العال حماد، المحاسبة الدولية، **مرجع سابق**، ص 76 – 77.

6.3 الإيضاحات : يشير مجلس معايير المحاسبة الدولية في معيار المحاسبة الدولي IAS 1 إلى أن الإيضاحات يجب أن [1]:

- تقدم معلومات حول أسس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة التي تم اختيارها وتطبيقها؛
- تفصح عن المعلومات المطلوبة من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي هي غير معروضة في مكان ما في البيانات المالية؛
- توفر المعلومات الغير معروضة في مكان ما في القوائم المالية، ولكنها ضرورية لفهم أي منها.

كما يجب أن يقوم المشروع بعرض الإيضاحات ليزود معلومات حول أسس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة في قسم منفصل للبيانات المالية كما يلي :

1.6.3 الإفصاح عن السياسات المحاسبية : ويشتمل على[2] :

ـ أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية ؛

ـ كل سياسة محاسبية استخدمت حتى لو لم يتم تناولها في معايير التقارير المالية الدولية؛

ـ الحكم أو الرأي الشخصي الذي تم استخدامه في تطبيق السياسات المحاسبية والتي أدت إلى تأثير هام على المبالغ المسجلة في القوائم المالية.

2.6.3 المصادر الأساسية للتقديرات غير المؤكدة :

يجب على المنشأة أن تفصح في الإيضاحات الخاصة بالافتراضات الأساسية المستقبلية وأسس التقديرات غير المؤكدة في تاريخ الميزانية التي لها مخاطر هامة ربما تسبب تسويات هامة لقيم الأصول والالتزامات خلال العام المالي التالي[3] .

3.6.3 رأس المال : يجب الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم أهداف الشركة وسياستها وإجراءاتها المتعلقة بإدارة رأس المال، وبالتالي يجب الإفصاح عما يلي[4] :

- معلومات نوعية حول أهدافها وسياستها وإجراءاتها المتعلقة بإدارة رأس المال :

ـ شرح للأمور التي تدار كراس المال؛

ـ عندما تخضع الشركة لمتطلبات رأس مال خارجية مفروضة، يتم عرض طبيعة تلك المتطلبات وكيفية تضمينها في إدارة رأس المال؛

ـ كيفية تحقيق أهداف إدارة رأس المال.

[1] أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)، **مرجع سابق**، ص 151.
[2] طارق عبد العال حماد، المحاسبة الدولية، **مرجع سابق**، ص 79.
[3] أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سابق**،ص 151.
[4] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، **مرجع سابق**، ص 160 – 161.

- بيانات نوعية ملخصة حول الأمور التي تديرها كرأس المال، فمثلا قد تعتبر بعض الشركات أن بعض الالتزامات المالية (بعض أشكال المديونية الثانوية) تمثل جزءا من رأس المال، وشركات أخرى تعتبر رأس المال لا يتضمن بعض عناصر حقوق الملكية (مثل المكونات الناجمة عن تحوط التدفق النقدي)؛
- أي تغيرات في الفقرتين أعلاه مقارنة بالفترة السابقة؛
- فيما لو التزمت الشركة خلال الفترة بمتطلبات رأس المال المفروضة خارجيا والخاضعة لها؛
- إذا لم تلتزم الشركة بمتطلبات رأس المال المفروضة خارجيا فيجب وصف نتائج عدم الالتزام.

4.6.3 افصاحات أخرى : يتطلب معيار المحاسبة الدولي 1 أن تفصح المشروعات في الإيضاحات عن ما يلي[1] :

- مبلغ أرباح الأسهم المقترحة أو المعلن عنها قبل أن يتم التصريح بإصدار البيانات المالية لكن غير المعترف بها كتوزيع على المالكين خلال الفترة، والمبلغ ذو العلاقة لكل سهم؛
- مبلغ أية أرباح أسهم ممتازة تراكمية غير معترف بها.

أما إذ لم يتم الإفصاح في مكان أخر في المعلومات المنشورة مع البيانات المالية يفصح المشروع عن ما يلي :

- مقر المشروع الرئيسي وشكله القانوني وبلد تأسيسه وعنوان مكتبه المسجل أو المكان الرئيسي للأعمال، إذا كان مختلفا عن المكتب المسجل ؛
- وصف لطبيعة عمليات المشروع وأنشطته الرئيسية ؛
- اسم المشروع والمشروع الأم النهائي للمجموعة .

المطلب الثالث : المعيار المحاسبي الدولي 7 قائمة التدفقات النقدية.

1. **نشأة قائمة التدفقات النقدية :** لقد مرت قائمة التدفقات النقدية بمراحل عديدة قبل أن تخرج بشكلها الحالي فقد بدأ التفكير بها منذ عقد الستينيات وحتى هذه اللحظة للوصول إلى قائمة مالية تكمل أغراض القوائم المالية الأخرى وتدعمها، وقد كانت البداية في الدراسة التي أصدرها Mason في عام 1961تحت إشراف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA حيث أوصت الدراسة بإصدار

[1] أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)، **مرجع سابق**، ص 159 – 160.

قائمة بعنوان" قائمة الأموال وتحليل التدفق النقدي " بحيث تخضع هذه القائمة لفحص مدقق مهني[1]، وفي سنة 1981 م أوصى معهد المديرين الماليين بأن تستخدم الشركات المنهج النقدي بدلا من منهج رأس المال العامل في إعداد قائمة التغيرات في المركز المالي، وفي قائمته رقم 05 في مفاهيم المحاسبة المالية سنة 1984 م أيد مجلس معايير المحاسبة المالية بشدة أن يدرج ضمن القوائم المالية الأساسية " قائمة التدفقات النقدية" التي تعكس المتحصلات النقدية للوحدة المحاسبية مصنفة إلى مصادرها الأساسية والمدفوعات النقدية لها مصنفة إلى الاستخدامات الأساسية، وفي نوفمبر 1987 م أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية المعيار رقم 95 بعنوان" قائمة التدفقات النقدية " الذي بدأ تطبيقه على القوائم المالية السنوية عن السنوات المالية المنتهية بعد 15 جويلية 1988 م[2].

2. ماهية قائمة التدفقات النقدية :

1.2 مفهوم قائمة التدفقات النقدية : هناك عدة تعاريف لقائمة التدفقات النقدية من أهمها :

التعريف الأول : "قائمة التدفقات النقدية عبارة عن قائمة تعرض مصادر التدفقات الداخلة واستخدامات التدفقات الخارجة للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة، هذه القائمة تظهر فقط الحالة المالية في الأجل القصير وتقدم ملخص للتدفقات النقدية التشغيل والاستثمار والتمويل بصورة تؤدي إلى توفيقها مع التغير في النقدية والنقدية المعادلة خلال الفترة"[3].

التعريف الثاني : كما يمكن أن تعرف قائمة التدفقات النقدية بأنها: قائمة تعرض المتحصلات النقدية (المقبوضات) والمدفوعات النقدية (المدفوعات) وصافي التغير في النقدية من ثلاثة أنشطة رئيسية هي : أنشطة التشغيل ،أنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل لمنشأة اقتصادية خلال فترة زمنية محددة بصورة تؤدي إلى توفيق النقدية في أول الفترة وأخر الفترة"[4].

ويمكن أن تستنتج بأن قائمة التدفقات النقدية هي قائمة تبين التدفقات النقدية للمنشأة سواء كانت داخلة أو خارجة خلال فترة زمنية محددة مبينة الفرق في الخزينة بين أول ونهاية المدة.

2.2 أهداف قائمة التدفقات النقدية :

إن الهدف الرئيسي من إعداد قائمة التدفقات النقدية هو تزويد المستخدمين وأصحاب الصلة بالمعلومات المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة والحصول غلى المعلومات المتعلقة

---

[1] سمير الصبان، وصفي أبو المكارم، عبد الله هلال، **المحاسبة المالية المتوسطة (القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000 ، ص 281.

[2] دوناك كيسو، جيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الثاني، تعريب احمد حجاج، الرياض: دار المريخ، 2005، ص1224.

[3] Paramasivan C. & Subramanian:'' **Financial Management**'', New Age International(P)Ltd,Publishers, 2009. p19.

[4] حجازي محمد عباس، **قوائم التدفقات النقدية : الإطار الفكري والتطبيق العملي**، نهضة مصر للطباعة والنشر والتوزيع، 1998، ص 17.

بالأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية على أساس نقدي[1] ، كما يمكن لهؤلاء المستخدمين ومن خلال قائمة التدفقات النقدية تحقيق الأهداف التالية ما يلي[2]:

- ✓ التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ؛
- ✓ تقييم قرارات الإدارة : فإذا قام المديرون باتخاذ قرارات استثمارية جيدة ، فإن أعمالهم سوف تزدهر أما إذا قاموا باتخاذ قرارات استثمارية غير جيدة، فإن المنشآت التي يديرونها سوف تعاني وتقدم قائمة التدفقات النقدية معلومات عن الاستثمارات في الشركة وهو ما يوفر معلومات للمستثمرين والدائنين عن التدفقات النقدية من أجل تقييم قرارات الإدارة ؛
- ✓ تحديد مدى قدرة المنشأة على سداد توزيعات الأرباح للمساهمين وسداد الفوائد وأصل الدين للدائنين ، ويهتم المساهمون بالحصول غلى توزيعات أرباح على استثماراتهم كما يهتم الدائنون بالحصول على الفوائد وأصل الدين في المواعيد المحددة لذالك ، وتقدم قائمة التدفقات النقدية المساعدة للمستثمرين والدائنين في التنبؤ بمدى قدرة المنشأة على تنفيذ هذه الالتزامات ؛
- ✓ تبين قائمة التدفقات النقدية العلاقة بين صافي الدخل و التغير في النقدية المتاحة لدى المنشأة ، وعادة فإن النقدية وصافي الدخل يتحركان معا، فالمستوى المرتفع من الدخل يقود إلى حدوث زيادة في النقدية والعكس بالعكس ومع ذلك فإن رصيد النقدية يمكن أن ينخفض مع تحقيق المنشأة لأرباح مرتفعة وكذلك يمكن أن يزيد مستوى النقدية مع تحقيق المنشأة لأرباح منخفضة .

3.2 أهمية قائمة التدفقات النقدية :

تظهر أهمية الاعتماد على معلومات قائمة التدفقات النقدية من قبل مستخدمي القوائم المالية حيث[3] :

- ✓ توفر معلومات مفيدة لكل من الإدارة ومستخدمي القوائم المالية، وتعتبر وسيلة للتعرف على درجة السيولة التي تتمتع بها المؤسسة ومرونتها المالية ودرجة المخاطر التي تصاحب تدفقاتها ، بالإضافة إلى أن تلك القائمة تمكن مستخدميها من الرقابة على أداء المؤسسة بالإضافة إلى تمتعها بقدرة تنبؤية عالية بأداء المؤسسة من حيث الربحية والسيولة ؛
- ✓ تساعد محللي القوائم المالية في تقييم مدى قدرة المؤسسة على مواجهة تعهداتها عندما يحين ميعادها أي تساعد في تقيم التغيرات التي تحدث في الهيكل المالي للمؤسسة بما في ذلك درجة السيولة ومقدرتها على استرداد ديونها ؛

---

[1] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية: مدخل نظري وتطبيقي**، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، 2006، ص196.

[2] طارق عبد العال حماد، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان**، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص – ص177– 178.

[3] محمد عبد العزيز خليفة وآخرون، **شرح معايير المحاسبة المصرية**، الجزء الأول، مركز فجر للطباعة، القاهرة، مصر، 1999، ص117.

- ✓ تعتبر معلومات التدفق النقدي مفيدة في تقيم مدى مقدرة المؤسسة على توليد النقدية وما في حكمها حيث تستخدم المعلومات التاريخية للتدفق النقدي كمؤشر لقيمة وتوقيت ومدى تأكد تحقق التدفقات النقدية المستقبلية ؛
- ✓ تزيد من القدرة على مقارنة التقارير المتعلقة بالأداء التشغيلي لمختلف المنشآت وذلك لإن قائمة التدفقات النقدية تستبعد تأثير استخدام المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس العمليات والأحداث.

3. عرض عناصر قائمة التدفقات النقدية :

1.3 تبويب قائمة التدفقات النقدية :

نص المعيار المحاسبي الدولي 7 على عرض قائمة التدفقات النقدية وذلك بتصنيف التدفقات النقدية وفق الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية وهي كما يلي[1] :

1.1.3 الأنشطة التشغيلية : "هي الأنشطة الرئيسية لتوليد الإيراد في المنشأة والأنشطة الأخرى التي لا تعتبر من الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية".

2.1.3 الأنشطة الاستثمارية : "وهي تلك المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية" .

3.1.3 الأنشطة التمويلية : "وهي الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المنشأة".

والجدول التالي يوضح العمليات التي تدخل في التدفقات النقدية في مختلف الأنشطة :

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، **مرجع سابق**، ص ص 277 – 278.

جدول رقم (01): الأنشطة المكونة لقائمة التدفقات النقدية .

نوع التدفقات	أنشطة المشروع		
	التشغيلية	**الاستثمارية**	**التمويلية**
التدفقات النقدية الداخلة	المتحصلات من بيع البضاعة أو تأدية الخدمة؛ إيرادات الفوائد والتوزيعات.	المتحصلات من تحصيل القروض للغير وبيع الاستثمارات في الديون والملكية (السندات والأسهم)؛ المتحصلات من بيع الآلات والأصول الثابتة الأخرى.	المتحصلات من إصدار الأسهم ؛ المتحصلات من إصدار السندات والحصول على القروض طويلة الأجل.
التدفقات النقدية الخارجة	المدفوعات النقدية للدائنين (لشراء المواد والمهمات والمخزون السلعي)؛ تسديد للعاملين (أجور ومرتبات)،الضرائب، الفوائد، المصروفات التشغيلية الأخرى .	القروض الممنوحة للغير ؛ شراء الاستثمارات في الأسهم والسندات لشركات أخرى.	سداد التوزيعات ؛ إعادة شراء الأسهم (أسهم الخزانة)؛ سداد الديون (القروض طويلة الأجل والسندات).

المصدر: كمال الدين الدهراوي، عبد الله هلال، **المحاسبة المتوسطة: مدخل نظري تطبيقي**، الإسكندرية، الدار الجامعية،1999، ص147.

2.3 خطوات إعداد قائمة التدفقات النقدية : عرض المعيار المحاسبي الدولي 7 طريقتين لإعداد قائمة التدفقات النقدية يجب على المنشات اختيار إحداهما وهما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة.

- **الطريقة المباشرة :** وتقوم هذه الطريقة على عرض الأنواع الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية موزعة وفقا للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.
- **الطريقة غير المباشرة :** وتنطلق هذه الطريقة من رقم صافي الربح أو الخسارة حيث تقوم بتعديله بآثار العمليات ذات الطبيعة غير النقدية وبأية مبالغ مؤجلة أو مستحقة عن مقبوضات أو مدفوعات

نقدية تشغيلية في الماضي أو المستقبل وكذلك بنود الدخل أو المصروفات المتعلقة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية[1].

المبحث الرابع : القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF

لقد حددت المادة 25 من قانون 07 ـ 11 من النظام المحاسبي المالي أنه على كل مؤسسة تدخل في مجال تطبيقها لهذا النظام ملتزمة بإعداد قوائم مالية سنوية، وتتضمن القوائم المالية الخاصة بالكيانات الاقتصادية، ما عدا الكيانات الصغيرة وتتمثل هذه القوائم في :

- الميزانية ؛
- حساب النتائج ؛
- جدول سيولة الخزينة ؛
- جدول تغير الأموال الخاصة ؛
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج .

المطلب الأول : الميزانية.

1. **مفهوم الميزانية :** لقد عرفها النظام المحاسبي المالي على أنها الكشف الإجمالي للأصول والخصوم (الخارجية = الديون) ورؤوس الأموال الخاصة عند تاريخ إقفال الحسابات[2].
2. **عناصر الميزانية :** تنقسم الميزانية إلى قسمين[3] :

1.2 **الأصول :** تتكون الأصول من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية، وتسمى عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة دائمة أصولا غير جارية، أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعته، فإنها تشكل أصولا جارية وهي :

1.1.2 الأصول الجارية : تحتوي على ما يأتي :

ـ الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية (النشاط) التي تمثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال وانجازها في شكل سيولة الخزينة؛

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، **مرجع سابق**، ص 278.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 **مرجع سابق**، ص 82.
[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، **مرجع سابق**، ص 13.

ـ الأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة والتي يتوقع الكيان تحقيقها خلال الاثني عشر شهرا؛

ـ السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود.

2.1.2 الأصول غير الجارية : تحتوي الأصول غير الجارية على ما يأتي :

ـ الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية؛

ـ الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال الأشهر الاثني عشر ابتداء من تاريخ الإقفال.

طبقا للتعاريف السابقة نجد ثلاث خصائص يجب توفرها في الأصول وهي[1] :

- ✓ وجود منافع اقتصادية مستقبلية، أي أن يكون للأصل القدرة على تزويد الوحدة بالمنفعة وخلق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل؛
- ✓ قدرة المؤسسة على التحكم في هذه المنافع، بحيث تستطيع الحصول على ما تريد من الخدمات لنفسها أو تمكين الغير منها؛
- ✓ أن يكون هذا التحكم في المنافع قد نتج عن أحداث أو عمليات وقعت في الماضي.

2.2 الخصوم : تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية، وتصنف إلى ما يلي:

1.2.2 رؤوس الأموال الخاصة : تمثل رؤوس الأموال الخاصة أو الأموال الخاصة أو الرأسمال المالي فائض الكيان عن خصومه الجارية وغير الجارية.

2.2.2 الخصوم الجارية : تصنف الخصوم خصوما جارية عندما :

- يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية؛
- أو يجب تسديدها خلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال.

3.2.2 الخصوم غير الجارية : تشمل الخصوم غير الجارية جميع عناصر الخصوم التي لا تمثل خصوما جارية، وتشمل هذا النوع أيضا الخصوم ذات المدى الطويل والتي تنتج عنها فوائد حتى وان كان تسديدها سيتم خلال الشهور الاثني عشر الموالية لتاريخ إقفال السنة المالية إذا كان :

- استحقاقها الأصلي أكثر من اثني عشر شهرا؛
- الكيان ينوى إعادة تمويل الالتزام على المدى الطويل؛

[1] عبد الغني دادن، عبد الوهاب دادن، **مرجع سابق**، ص 370.

- وكانت هذه النية مؤكدة باتفاق إعادة تمويل أو إعادة جدولة للمدفوعات النهائية تثبت قبل تاريخ إقفال الحسابات.

3. **عرض الميزانية** : سيتم عرض عناصر الميزانية في النظام المحاسبي المالي من خلال المادة (1.220) من قانون 07 ـ 11 وتعرض الميزانية كل من عناصر الأصول وعناصر الخصوم بصورة منفصلة، عند وجود عمليات تتعلق بالفصول الآتية[1] :

1.3 عرض الميزانية في الحالة العادية :

1.1.3 عرض الأصول :

ـ التثبيتات المعنوية ؛
ـ التثبيتات العينية؛
ـ الاهتلاكات؛
ـ المساهمات؛
ـ الأصول المالية؛
ـ المخزونات؛
ـ أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
ـ الزبائن، والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة سلفا)؛
ـ خزينة الأموال الايجابية ومعادلات الخزينة الايجابية.

2.1.3 عرض الخصوم :

ـ رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛
ـ الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
ـ الموردون والدائنون الآخرون؛
ـ خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
ـ المرصودات (المخصصات) للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة سلفا)؛
ـ خزينة الأموال السلبية وعادلات الخزينة السلبية.

ويبين النظام المحاسبي المالي شكل الميزانية كما يلي :

جدول رقم (02) : جانب الأصول من الميزانية (انظر الملحق رقم (1)).

جدول رقم (03) : جانب الخصوم من الميزانية (انظر الملحق رقم (2)).

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، **مرجع سابق**، ص 23 – 24.

2.3 حالة الميزانيات المدمجة : إضافة إلى ما سبق ما يلي:

- المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة؛
- الفوائد ذات الأقلية.

3.3 الميزانية في حالة المؤسسات المالية (البنوك) : حسب المادة (4.220) من قانون 07 ـ 11 تعرض ميزانية البنوك والمؤسسات المالية المماثلة الأصول والخصوم من حيث الطبيعة وتجعلها في ترتيب موافق لسيولتها واستحقاقها النسبية، وانطلاقا من التنظيمات المتعلقة بهذا القطاع من النشاط تظهر المؤسسات المالية في ميزانيتها على الأقل ما يلي :

1.3.3 في الأصول :

ـ وضعية سندات الخزينة اتجاه البنك المركزي؛
ـ مبالغ سندات الخزينة والآثار الأخرى الممكن تثبيتها اتجاه البنك المركزي؛
ـ سندات الدولة وسندات أخرى ممتلكة بعنوان التوظيف؛
ـ التوظيفات لدى البنوك الأخرى، القروض والتسبيقات الممنوحة للبنوك الأخرى؛
ـ التوظيفات النقدية الأخرى؛
ـ سندات التوظيف.

2.3.3 في الخصوم :

ـ الودائع المستلمة من البنوك الأخرى؛
ـ الودائع المستلمة الأخرى للسوق النقدية؛
ـ المبالغ المستلمة من المودعين الآخرين؛
ـ شهادات إثبات الودائع؛
ـ السندات لأمر، السفتجة، والخصوم المثبتة في ملف؛
ـ أموال أخرى مقترضة.

المطلب الثاني : جدول حسابات النتائج .

1. **مفهوم جدول حسابات النتائج :** عرفت المادة (1.230) من قانون 07 ـ 11 حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح أو الخسارة[1].
2. **عناصر جدول حسابات النتائج :** ينقسم إلى ما يلي[2] :

❖ **المنتوجات :** هي زيادة المنافع الاقتصادية خلال الفترة في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم، التي يترتب عنها زيادة الأموال الخاصة باستثناء الزيادة الناتجة عن تقديم مساهمات جديدة من طرف المساهمين إلى الأموال الخاصة.

❖ **الأعباء :** هي انخفاض المنافع الاقتصادية خلال الفترة في شكل مخروجات أو انخفاض أصول التي يترتب عنها نقص الأموال الخاصة، باستثناء التوزيعات إلى المساهمين في الأموال الخاصة. ويشمل أيضا الخسائر وكذا الأعباء الناشئة عن النشاطات العادية للمؤسسة مثل تكلفة البيع، الأجور والاهتلاكات.

❖ **النتيجة الصافية :** تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية، ويكون مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ما عدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو المنتوجات، وتمثل النتيجة الصافية ربحا عند وجود فائض في المنتوجات على الأعباء، وتمثل خسارة في الحالة العكسية[3].

3. **عرض جدول حسابات النتائج : يعرض هذا الجدول كما يلي[4]:**

1.3 في الحالة العادية : يظهر جدول حسابات النتائج النتيجة الصافية للسنة المالية، سواء كانت ربحا أو خسارة ويحتوي هذا الجدول حسب المادة (2.230) من قانون 07 ـ 11 على المعلومات الدنيا التالية :

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية : الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛
- منتجات الأنشطة العادية؛
- المنتجات المالية والأعباء المالية؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، **مرجع سابق**، ص 24.
[2] عبد الغني دادن، عبد الوهاب دادن، **مرجع سابق**، ص 371.
[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، **مرجع سابق**، ص 13 – 14.
[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، **مرجع سابق**، ص 24 – 25.

- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر غير العادية (منتجات أو أعباء)؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

ويبين الجدول التالي شكل حساب النتائج حسب النظام المحاسبي المالي كما يلي :

جدول رقم (04) : حساب النتائج حسب الطبيعة (انظر الملحق رقم (3)).

وللمؤسسات أيضا إمكانية تقديم جدول حساب النتائج حسب الوظيفة ، فتستعمل زيادة على حسب الطبيعة مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصيتها واحتياجها. كما يلي :

جدول رقم (05) : حساب النتائج حسب الوظيفة (انظر الملحق رقم (4)).

2.3 في حالة حسابات النتائج للمؤسسات المدمجة : يضم إضافة إلى ما سبق :

- حصة المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية؛
- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

3.3 جدول حسابات النتائج في حالة المؤسسات المالية (البنوك) : حسب المادة (6.230) من نفس القانون يعرض جدول حسابات النتائج للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة منتوجات وأعباء حسب النوع والطبيعة وبصرف النظر عن التنظيمات الخاصة المتعلقة بهذا القطاع من النشاط، فإن حساب النتائج يمثل ما يأتي :

- منتجات الفوائد وما شابهها؛
- أعباء الفوائد وما شابهها؛
- الحصص المستلمة؛
- الأتعاب والعمولات المقبوضة؛
- الأتعاب والعمولات المدفوعة؛
- المنتجات الصافية الناجمة عن التنازل عن سندات، حسب كل فئة منها؛

- الأعباء والمنتجات المتعلقة بعمليات الصرف؛
- منتجات الاستغلال الأخرى؛
- خسائر القروض والتسبيقات الممنوحة وغير القابلة للاسترداد؛
- أعباء الإدارة العامة؛
- أعباء الاستغلال الأخرى.

المطلب الثالث : جدول سيولة الخزينة.

1. **جدول سيولة الخزينة** : الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.
2. **عناصر جدول سيولة الخزينة** : حسب المادة (2.240) من قانون 07 ـ 11 يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها)[1] :

❖ التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل)؛
❖ التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار(عمليات سحب أموال عن اقتناء وتحصيل الأموال عن بيع أصول طويلة الأجل)؛
❖ التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض)؛
❖ تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم، تقدم كلا حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة التشغيلية للاستثمار أو التمويل.

3. **عرض جدول سيولة الخزينة** : تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن هاته الأنشطة إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة، فالطريقة المباشرة الموصى بها تتمثل في[2] :

- تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الجماعية (الزبائن الموردون، الضرائب ...) قصد إبراز تدفق مالي صاف؛
- تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

والجدول التالي يبين الطريقة المباشرة لجدول سيولة الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، **مرجع سابق**، ص 26.
[2] **نفس المرجع السابق**، ص 26.

جدول رقم (06) : سيولة الخزينة الطريقة المباشرة (انظر الملحق رقم (5)).

والطريقة غير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان :

- أثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين ...)؛
- التفاوتات أو التسويات (ضرائب موجلة).

والجدول التالي يبين الطريقة غير المباشرة لجدول سيولة الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي.

جدول رقم (7) : سيولة الخزينة الطريقة غير المباشرة (انظر الملحق رقم (6)).

المطلب الرابع : جدول تغير الأموال الخاصة .

1. **جدول تغير الأموال الخاصة :** يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية[1].
2. **عرض جدول الأموال الخاصة :** المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي[2] :
   - النتيجة الصافية للسنة المالية؛
   - تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال؛
   - المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛
   - عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد ...)؛
   - توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

والجدول التالي يبين جدول تغير الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي.

جدول رقم (08) : تغير الأموال الخاصة (انظر الملحق رقم (7)).

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، **مرجع سابق**، ص 15.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، **مرجع سابق**، ص 26 – 27.

المطلب الخامس : ملحق الكشوف المالية.

يشتمل ملحق الكشوف المالية حسب المادة (1.260) من قانون 07 ـ 11 على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية[1] :

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة)؛
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها : طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، **مرجع سابق**، ص 27.

خلاصة الفصل :

إن النظام المحاسبي المالي هو عبارة عن مجموعة من المبادئ والاتفاقيات والقواعد المستنبطة من معايير المحاسبة الدولية، والتي تسمح بمعالجة المعلومات عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة لتحديد القيم الاقتصادية لبنود القوائم المالية. وذلك بغرض توصيل المعلومات المالية إلى مستخدميها، لمساعدتهم في تقييم أداء المؤسسة ومركزها المالي والتغير فيهما، وتقدير قيمة وتوقيت ودرجة تأكد التدفقات النقدية المستقبلية، والحكم على الإدارة ومساهمتها في تحسين أداء المؤسسة والاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، مما يسمح بإصدار الأحكام واتخاذ القرارات وإجراء المقارنات والرقابة.

والقوائم المالية هي عرض هيكلي للمركز المالي للمؤسسات والعمليات التي تقوم بها، ويشير مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن البيانات المالية المعدة تلبي الاحتياجات المشتركة لغالبية المستخدمين ولكن البيانات المالية، على كل حال، لا توفر كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية، لأن هذه البيانات وإلى حد كبير تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية. وألزم نفس المجلس على أن تتمتع القوائم المالية بخصائص نوعية في معلوماتها المعروضة كالقابلية للفهم والموثوقية والملائمة ...، وتم عرض القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض البيانات المالية والمعيار المحاسبي الدولي 7 قائمة التدفقات النقدية.

ويجب أن تراعى فيه عدة اعتبارات في عرض البيانات المالية كالعرض العادل والاستمرارية ... إضافة إلى ذلك طرق الاعتراف وقياس العناصر الموجودة فيها.

وتم عرض القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي التي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية من خلال المادة 25 من قانون 07 ـ 11 من النظام المحاسبي المالي أنه على كل مؤسسة تدخل في مجال تطبيقها لهذا النظام ملتزمة بإعداد قوائم مالية سنوية، وتتضمن القوائم المالية الخاصة بالكيانات الاقتصادية، ما عدا الكيانات الصغيرة وتتمثل هذه القوائم في : الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة ، جدول تغير الأموال الخاصة ، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج .

الفصـــــــــــــل الثاني

الأداء : المفاهيم والأبعـــاد

تمهيد :

لا تزال الإدارات العليا بالمؤسسات منشغلة بموضوع الأداء نظرا لكونه مفهوما جوهريا ومهما وعنصرا محوريا لنجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها، وأيضا لاتساع المجالات التي يتضمنها، فهذا المفهوم يتطور ويتجدد ويتغير بتغير مكونات المؤسسة والمجالات التي تتعامل معها، وتتغير مقاييس الأداء باختلاف مفهوم الأداء للمؤسسة وفقا لما تراه يحقق النتائج التي تسعى إلى تحقيقها، لذلك على إدارة المؤسسات أن تبحث عن أنظمة تقويم ملائمة لواقع البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة.

ويتجه الاهتمام بدراسة مفهوم الأداء بنظرة شمولية تكاملية لأبعاد هذا المفهوم بوصفه مفهوما عاما يعكس نجاح أو فشل المنظمة ومدى قدرتها على تحقيق أهدافها واستغلال مواردها من خلال أنشطتها المختلفة، ويواجه هذا المفهوم تباينا وفق تباين أهداف المنظمات وطبيعتها واختلاف الأطراف المرتبطة بها.

وتُعد عملية تقييم الأداء لمرحلة الأخيرة والمهمة من مراحل العملية الإدارية خلال الفترة محل القياس، وهي تعبر عن الحكم والنتيجة النهائية للنشاط خلال فترة معينة، حيث يتم قياس الأداء الفعلي للأنشطة والعمليات المختلفة التي تمّ القيام بها، أو التي مازالت تتم أثناء مرحلة تنفيذ الإستراتيجية، ثم مقارنة نتائج الأداء الفعلي بالأهداف الإستراتيجية المحدّدة من قبل، وذلك للتحقق من مدى مطابقة الأداء الفعلي بالأداء المخطط والكشف عن أي انحرافات في التنفيذ، وبعد ذلك يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لعلاج هذه الانحرافات، وذلك قصد تحقيق أهداف المؤسسات ككل .

وقد تم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية :

المبحث الأول : مفهوم الأداء وأنواعه ومجالاته .

المبحث الثاني : ماهية عملية تقييم الأداء .

المبحث الثالث : الأنظمة التقليدية والحديثة لقياس وتقييم الأداء .

المبحث الأول : ماهية الأداء وأنواعه ومجالاته

إن تناول أداء المؤسسة بدراسة نظرية يعد مطلبا ضروريا للإحاطة بجميع جوانبه، بحيث سيتم التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم الأداء وأنواعه وكذلك العوامل المؤثرة في الأداء وبالإضافة إلى ذلك الأنظمة التقليدية والحديثة لقياس أداء المؤسسات .

المطلب الأول : ماهية الأداء :

يعد الأداء مفهوما جوهريا ومحوريا هاما بالنسبة للمنظمات بشكل عام، وهو يمثل القاسم المشترك لاهتمام علماء الإدارة. ويكاد أن يكون الظاهرة الشمولية وعنصر محوري لجميع فروع وحقول المعرفة الإدارية بما فيها الإدارة الإستراتيجية، فضلا عن كونه البعد الأكثر أهمية لمختلف منظمات الأعمال والذي يتمحور حوله وجود المنظمة من عدمه. وعلى الرغم من كثرة البحوث والدراسات التي تتناول الأداء، إلا أنه لم يتم التوصل إلى إجماع أو اتفاق حول مفهوم محدد له. وعلى الرغم من تعدد واتساع الأبعاد والمنطلقات البحثية ضمن موضوع الأداء، واستمرار المنظمات بالاهتمام والتركيز على مختلف جوانبه، يبقى الأداء مجالا خصبا للبحث والدراسة لارتباطه الوثيق بمختلف المتغيرات والعوامل البيئية، سواء أكانت الداخلية أم الخارجية منها، وتشعب وتنوع تلك المتغيرات وتأثيرها المتبادل معه، فالأداء مفهوم واسع، ومحتوياته متجددة بتجدد وتغير وتطور أي من مكونات المنظمة على اختلاف أنواعها، ولا تزال الإدارات العليا في منظمات الأعمال مستمرة في التفكير بموضوع الأداء طالما أن تلك المنظمات موجودة، إضافة إلى أن الانشغال بمناقشة الأداء بوصفه مصطلحا فنيا، وبمناقشة المستويات التي يحلل عندها والقواعد الأساسية لقياسه مازال مستمرا.

إن الاختلاف حول مفهوم الأداء ينبع من اختلاف المعايير والمقاييس التي تعتمد في دراسة الأداء وقياسه والتي يستخدمها المدراء والمنظمات، ويرى HOFER أن هذا الاختلاف يعود لتنوع الأهداف والاتجاهات في دراسة الأداء، وعلى الرغم من هذا الاختلاف، فإن اغلب الباحثين يعبرون عن الأداء من خلال النجاح الذي تحققه المنظمة في تحقيق أهدافها[1].

1. **تعريف الأداء :** وهناك عدة تعاريف منها :

"هو محاولة تحقيق المؤسسة الأهداف المنتظرة مع تخفيض الموارد المستخدمة سواء كانت مادية أو بشرية لتحقيق تلك الأهداف ويشتمل مفهومي الفعالية : وهي الوصول إلى الأهداف المرجوة، والنجاعة وهي تخفيض

[1] طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، **الإدارة الإستراتيجية– منظور منهجي متكامل–** دار وائل للنشر، الطبعة 01، عمان، الأردن، 2007، ص– ص 476–477.

الموارد المستخدمة "[1]. ويقصد بالأداء أيضا " المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها "[2]، وحسب bourguignon فإن مفهوم الأداء يتخذ احد المعاني[3] :

- نشاط : فهو يؤدي إلى الوصول إلى نتائج ؛
- أداء : فهو نتيجة نشاط كونه يعتمد على تقييم النتائج التي تحققها المؤسسة ؛
- يمكن أن يعبر الأداء عن المردودية والنتائج المالية .

وقد عبر Eccles عن الأداء بكونه "انعكاس لقدرة المؤسسة وقابليتها على تحقيق أهدافها"[4] .

وعلى الرغم من كثرة البحوث والدراسات التي تناولت مفهوم الأداء، إلا أنه لم يتم التوصل إلى إجماع حول مفهوم محدد للأداء،

إلا أننا وحسب التعاريف السابقة الذكر **فإن الأداء "هو مدى قدرة المؤسسة في تحقيق أهدافها على المدى البعيد من خلال توظيفها لمختلف مواردها المادية والبشرية اخذين بعين الاعتبار التغيرات الخارجية"** .

2. المفاهيم المرتبطة بالأداء : هناك عدة مفاهيم مرتبطة بمفهوم الأداء أهمها :

❖ **الفعالية (Effectiveness) :**

وتعني تقارب النتائج المحصلة مع الأهداف المسطرة، فالمسؤول الفعال هو ذلك المسؤول الذي يتمكن من الوصول إلى الأهداف ويحققها في الآجال المحددة. وعليه فإن الفعالية تمثل القدرة على تحقيق الأهداف مهما كانت الإمكانيات المستخدمة في ذلك[5].

ومن هنا يتبين أن الفعالية هي مسألة تحقيق النتائج مهما كانت المجهودات التي بذلت للوصول إليها، فالمهم في الفعالية هو النتائج وليس النشاطات أو الجهود المبذولة، لذلك ينظر إلى الفعالية من زاوية الأهداف الموضوعة وليس المواد المستخدمة، فإذا حققت المؤسسة معدلات الأرباح التي سطرتها كانت فعالة، وإذا قام العامل بإنتاج عدد الوحدات المطلوبة منه أيضا كان فعالا، وإذا حقق مدير التسويق خطة البيع والتسويق في الوقت المناسب كان فعالا... الخ لذا فإن مفهوم الفعالية يحاول الإجابة على السؤال التالي : هل المؤسسة تحقق أهدافها بطريقة مرضية سواء على المستوى الكمي أو النوعي، أم لا، وينظر إلى قياس الفاعلية التنظيمية من منطلقين داخلي وخارجي، فالفاعلية ضمن البيئة الداخلية تقيم على أساس درجة تحقيق

---

[1] Claude ALAZARD et Sabine SEPARI**, contrôle de gestion**, Dunod édition, France, 1998, P 11.

[2] عبد المحسن توفيق محمد ، **تقييم الأداء** ، دار النهضة العربية مطبعة الإخوة الأشقاء للطباعة ، مصر ، 1998 ، ص03 .

[3] A.BOURGUIGNON ,**peut - on definir la performance** , revue française de comptabilité , N°269 ,1995, P61.

[4] Eccles R , **The Performance Measurement Manifesto**, Harvard Business Review,1991,vol 69, p 1.

[5] يوسف بومدين، **دراسة اثر الجودة الشاملة على الأداء الحالي للمؤسسات الاقتصادية** (دراسة حالة المعمل الجزائري الجديد للمصبرات الحاصل على شهادة الجودة العالمية الايزو)، أطروحة دكتوراة في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2006، ص 121.

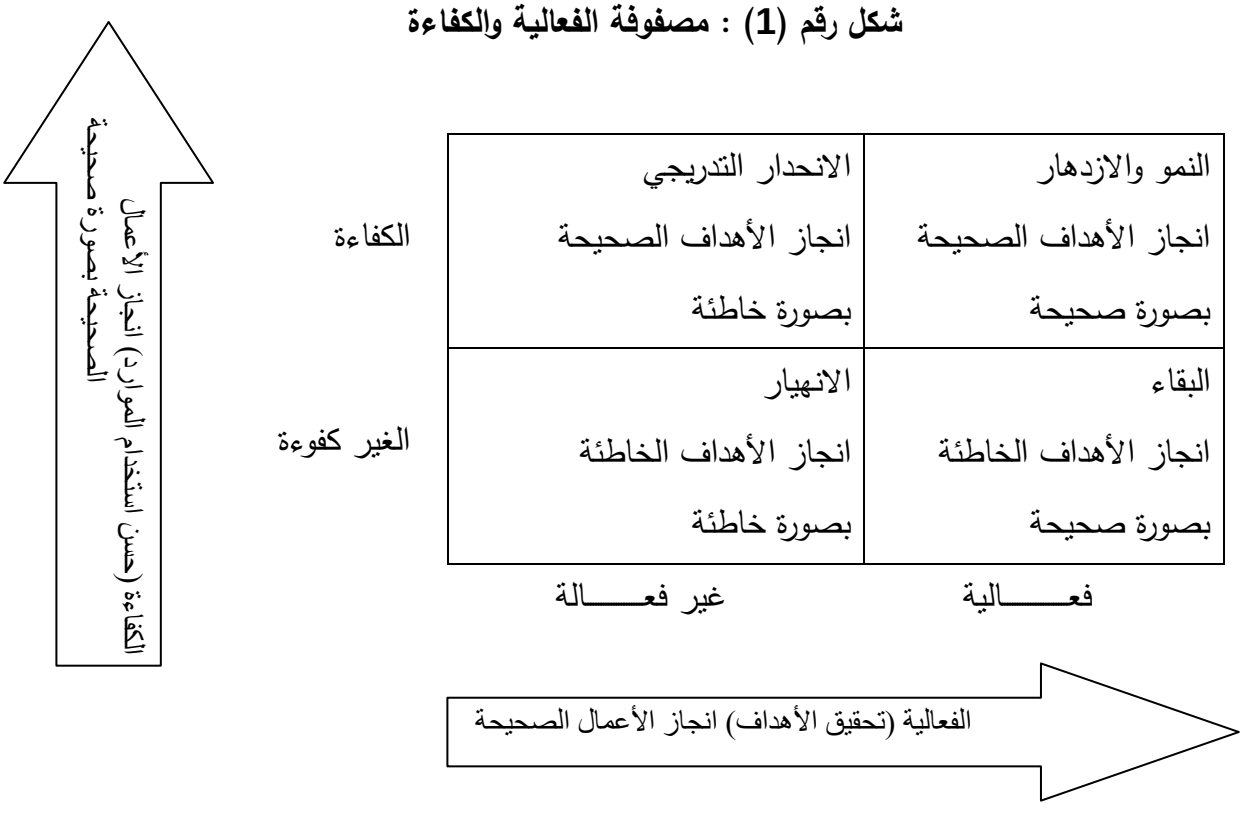
المؤسسة للأهداف المتعلقة بحجم المبيعات، الحصة السوقية ، والأرباح أما ضمن البيئة الخارجية، فإن فاعلية المؤسسة تقاس على أساس قوتها التنافسية المستندة على درجة قبول منتجاتها وخدماتها، ودرجة استيعابها للتطور والإبداع والابتكار التكنولوجي، ومدى تحسسها للتقلبات الاقتصادية وقدرتها على اتخاذ ردود أفعال تجاهها[1].

❖ **الكفاءة (Efficiency):**

إن الكفاءة تعني القدرة على خفض وتقليص الفاقد في الموارد المتاحة للمنظمة، وذلك من خلال استخدام الموارد بالقدر المناسب وفق معايير محددة للجدولة أي قدر من النتائج أو مخرجات في زمن محدد والجودة والتكلفة، أي الوصول إلى الأهداف المسطرة من خلال استخدام موارد المنظمة المتاحة بشكل امثل يتطلب بلوغ الكفاءة وزيادتها يحسن استغلال الموارد المتاحة دون إهدار[2].

والشكل التالي يوضح مصفوفة الفاعلية والكفاءة كما يلي[3] :

شكل رقم (1) : مصفوفة الفعالية والكفاءة



المصدر : طاهر منصور محسن الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، **الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل**، دار وائل، عمان، ط 1، 2007، ص 486.

[1] قريشي محمد ، **التغير التكنولوجي وأثره على أداء المؤسسات الاقتصادية من منظور بطاقة الأداء المتوازن** (دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل فرع جنرال كابل بسكرة)، أطروحة دكتوراة في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014/2013، ص 44.

[2] احمد سيد مصطفى، **المدير وتحديات العولمة**، دار النهضة العربية، ط 1، مصر، 2001، ص 68.

[3] طاهر منصور محسن الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل ، **مرجع سابق**، ص 486.

❖ **الإنتاجية (Productivity) :**

تطرح الوكالة الأوروبية للإنتاجية (EAA) مفهوما يتمحور في اتجاهين[1]: الأول يشير إلى أن الإنتاجية تعبر عن درجة فعالية استخدام كل عنصر من عناصر الإنتاج، والاتجاه الثاني يعرف الإنتاجية بأنها موقف يقوم على البحث الدائم عن التطوير بقناعة راسخة من أن أداء اليوم أفضل من أداء الأمس، وأداء الغد أفضل من أداء اليوم.

❖ **التنافسية :**

يعد مصطلح التنافسية خاصة في أيامنا هذه من بين المصطلحات الأكثر تداولا لدى المفكرين والاقتصاديين والسياسيين بل أكثر من ذلك لدى مختلف الأفراد مهما اختلف مهنهم، ولا يوجد تعريف محدد ودقيق للتنافسية، وتعرف على أنها[2] "هي المقدرة على إنتاج السلع والخدمات التي تستوفي شروط الأسواق وفي الوقت نفسه تسمح بتنمية المداخيل الحقيقية".

❖ **الربحية :**

تقيس الربحية كفاءة المؤسسة في تشغيل أموالها، ومدى تحقيقها المستويات المتعلقة بأداء الأنشطة وهيكل التكلفة، وما يجب الإشارة إليه هو أن المؤسسة لما تركز على تحقيق الربحية، فإن هدفها هنا ليس التركيز على تحقيق الوفرة في النقود فقط، وإنما أيضا التركيز على تلبية احتياجات الزبائن بشكل أفضل من المنافسين، الأمر الذي بدوره يضمن المحافظة على الزبائن واستقطاب زبائن جدد، ومن ثم تكون النتيجة تحسن في الربحية مع توسع في الفرص والنمو ومستقبل أكثر ديمومة للمؤسسة على المدى البعيد[3].

المطلب الثاني : أنواع الأداء (تصنيفات الأداء):

إن تصنيف الأداء كغيره من التصنيفات المتعلقة بالظواهر الاقتصادية، يطرح إشكالية اختيار المعيار الدقيق والعملي في الوقت ذاته الذي يمكن الاعتماد عليه لتحديد مختلف الأنواع، وبما أن الأداء من حيث المفهوم يرتبط إلى حد بعيد بالأهداف فإنه يمكن نقل المعايير المعتمدة في تصنيف هذه الأخيرة واستعمالها في تصنيف الأداء كما يلي:

[1] قريشي محمد، **مرجع سابق** ، ص 46.

[2] نوري منير ، **تحليل التنافسية العربية في ظل العولمة الاقتصادية**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 4، 2006. ص 23.

[3] قريشي محمد، **مرجع سابق**، ص 47.

1. **معيار الشمولية** : الذي قسم الأهداف إلى كلية وجزئية ويمكن تقسيم الأداء إلى[1] :

❖ **الأداء الكلي :**

وهو الأداء الذي يتجسد بالإنجازات التي ساهمت جميع العناصر والوظائف أو الأقسام للمؤسسة في تحقيقها، ولا يمكن نسب انجازها إلى أي عنصر دون مساهمة باقي العناصر، وفي إطار هذا النوع من الأداء يمكن الحديث عن مدى وكيفيات بلوغ المؤسسة أهدافها الشاملة كالاستمرارية، الشمولية، الأرباح، النمو ...

❖ **الأداء الجزئي :**

وهو الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة وينقسم بدوره إلى عدة أنواع تختلف باختلاف المعيار المعتمد لتقسيم عناصر المؤسسة، حيث يمكن أن ينقسم حسب المعيار الوظيفي إلى : أداء وظيفة المالية، أداء وظيفة الموارد البشرية، أداء وظيفة التموين ، أداء وظيفة الإنتاج، أداء وظيفة البيع.

ونشير إلى أن الأداء الكلي للمؤسسة في الحقيقة هو نتيجة تفاعل أداءات أنظمتها الفرعية كما يؤكد ذلك احد الباحثين الذي يرى أن دراسة الأداء الشامل للمؤسسة يفرض أيضا دراسة الأداء على مستوى مختلف وظائفها.

2. **معيار المصدر**: فيمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى أداء داخلي وأداء خارجي [2] :

❖ **الأداء الداخلي** : ينتج بفضل ما تملكه الوحدة أو المؤسسة من موارد، فهو ينتج أساسا من العناصر التالية :

ـ الأداء البشري : أي أداء أفراد المؤسسة ؛

ـ الأداء التقني : يتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بطريقة فعالة ؛

ـ الأداء المالي : أي فعالية استخدام الموارد المالية المتوفرة .

[1] عبد المليك مزهودة، **الأداء بين الكفاءة والفعالية– مفهوم وتقييم–** مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد1، نوفمبر 2001، ص 89.

[2] محمد زرقون، الحاج عرابة، **أثر إدارة المعرفة على الأداء في المؤسسة الاقتصادية** ، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ، العدد 01 ديسمبر 2014، ص 125.

❖ **الأداء الخارجي :**

هو الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في البيئة الخارجية للمؤسسة. فهو يتولد عن المحيط الخارجي للمؤسسة، ويمكن أن يظهر هذا الأداء في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة، نتيجة مثلا ارتفاع رقم أعمالها في ظروف معينة، كازدياد الطلب على منتوج المؤسسة أو خروج أحد المنافسين. فكل هذه المتغيرات تنعكس على الأداء ايجابيا أو سلبا، وعلى المؤسسة أن تسعى لمحاولة قياس وتحليل هذا الأداء، لأنه يمكن أن يشكل تهديدا لها. فهي لا تتحكم فيه أو يصعب عليها ذلك كما هو الحال بالنسبة للأداء الداخلي .

3. حسب **معيار الطبيعة** : الذي يقسم الأهداف إلى اقتصادية، اجتماعية، تقنية، سياسية...الخ، فإنه يمكن تصنيف الأداء إلى اقتصادي، اجتماعي، سياسي، تقني...وفي الإشارة إلى هذا التصنيف يقول احد الباحثين لا يمكن للمؤسسة أن تحسن صورتها بالاعتماد على الأداء الاقتصادي أو التكنولوجي فحسب، بل إن الأداء الاجتماعي له وزنه الثقيل على صورة المؤسسة في الخارج، إذا بناء على هذه المقابلة بين طبيعة الأهداف وأنواع الأداء يمكن القول بأن الأهداف الاقتصادية تدل على وجود الأداء الاقتصادي، الذي يعتبر تحقيقه المهمة الأساسية للمؤسسة، والذي يتجسد بالفوائض التي تحققها من وراء تعظيم نواتجها وتدنية مستويات استخدام مواردها. أما الأهداف الاجتماعية وان كانت في الحقيقة تمثل قيودا مفروضة على المؤسسة يلزمها بها كل من مجتمعها الداخلي (أفرادها) والخارجي، فيعبر سعي المؤسسة إلى بلوغها على الأداء الاجتماعي لها، وبغض النظر عن كونها أهدافا أم قيودا، فإن تحقيقها يجب أن يكون بالتزامن مع الأهداف الاقتصادية لأن " الاجتماع مشروط بالاقتصاد " وبذلك يتلازم الأداء الاقتصادي والاجتماعي، والمؤسسة الناجحة هي التي تعرف كيفية الوصول إلى تحقيق اكبر مستوى من النوعين معا.

و إلى جانب الأداء الاقتصادي والاجتماعي يمكن الحديث عن الأداء التقني أو الثقافي أو السياسي للمؤسسة، وذلك عندما تسطر لنفسها أهدافا من هذا القبيل كأن ترغب في السيطرة على مجال تكنولوجي معين، أو تسعى إلى تكوين ثقافة خاصة بها أو التأثير على السلوك الثقافي لمحيطها بخلق أنماط استهلاكية جديدة، أو ربما تحاول التأثير على النظام السياسي القائم لاستصدار امتيازات لصالحها (تمويل الحملات الانتخابية من اجل إيصال أشخاص معنيين إلى مراكز القرار) كما هو الشأن بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات خاصة العاملة منها في بلدان العالم الثالث[1].

[1] عبد المليك مزهودة ، **مرجع سابق**، ص – ص 89 – 90.

المطلب الثالث : مجالات الأداء :

تتنوع وتختلف مجالات الأداء في منظمات الأعمال تبعا لاختلاف أعمالها وطبيعة نشاطها، ووفقا لدرجات إدارتها في التركيز على تلك المجالات التي تعتقد أن تحقيق الأهداف من خلالها يمثل أولوية، وحتى تلك المجالات التي تقل أهمية عن مجالات الأهداف الرئيسية، تسعى المنظمات الناجحة إلى قياس أدائها للوصول إلى إطار عمل متكامل يعكس مستوى الأداء في المنظمة بشكل شامل. وهذه المجالات (الميادين) هي :

1. ميدان الأداء المالي :

وهو الميدان المتعلق بالجانب المالي وهو وصف لوضع الوحدة الاقتصادية الآن وتحديد للاتجاهات التي استخدمتها للوصول إلى هذا الوضع من خلال نشاط المؤسسة كدراسة المبيعات والإيرادات والموجودات والمطلوبات[1].

ويعتقد Harrison & John أن مؤشرات ومقاييس الأداء المالي يمكن استخدامها كمؤشرات أساسية تستخدم في عملية التحليل الداخلي للمنظمة، فالأداء المالي يعتبر إستراتيجية مهمة، يمكن للمدراء استخدامها في تحديد مستوى الأداء الكلي في المنظمة، فضلا عن ما يؤشره من نقاط قوة داخلية ويؤكد الكاتبان على أهمية الأداء المالي فيما يتعلق بالعوامل البيئية الخارجية، إذ أن المنظمة ذات الأداء المالي العالي، تكون أكثر قدرة على الاستجابة في تعاملها مع الفرص والتهديدات البيئية الجديدة، كما أنها تتعرض لضغط أقل من أصحاب المصالح والحقوق، مقارنة بغيرها من المنظمات والتي تعاني من الأداء المالي المتردي. ويدعم هذا المنطق Waddok & Graves إذ يعتبران أن الأداء المالي يتيح للمنظمة الموارد المالية اللازمة لاقتناص فرص الاستثمار المختلفة، ويساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح والحقوق وتحقيق أهدافهم[2]، وتستخدم لقياسه النسب والمؤشرات المالية كنسب السيولة والربحية والسوق وغيرها من النسب التي تتيح للوحدة الاقتصادية معرفة نقاط قوتها وضعفها فضلاً عن معرفة موقعها السوقي مقارنة بالوحدات الاقتصادية المنافسة [3].

---

[1] الحسيني فلاح حسن ، الدوري مؤيد عبد الرحمن، **إدارة البنوك**، دار وائل، عمان، الأردن، 2000، ص 234.

[2] طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية– منظور منهجي متكامل– ، **مرجع سابق**، ص 481.

[3] ven katraman , , N.& Ramanujan ,V ."**Measurement of Business performance in strategy reseach :A comparsion of Apperoaches** "Academy of management Review,vol.11,No.4,1986 p804..

2. ميدان الأداء المالي و غير المالي (العملياتي) :

يمثل ميدان الأداء المالي والعملياتي الحلقة الوسطى لأداء الأعمال في المنظمات، فبالإضافة إلى المؤشرات المالية يجري الاعتماد على مقاييس ومؤشرات تشغيلية في الأداء كالحصة السوقية، تقديم منتجات جديدة، نوعية المنتوج / الخدمة المقدمة، فاعلية العملية التسويقية، الإنتاجية، وغيرها من المقاييس التي ترتبط بمستوى أداء عمليات المنظمة. ويرى Macmenamin أن الاعتماد على النسب المالية فقط في تقييم الأداء يعطي رؤية غير متكاملة الأبعاد حول المنظمة، لذا يجب تعزيز هذا الأسلوب في القياس بمقاييس أداء غير مالية لبناء نظام قياس فعال في المنظمة. وضمن هذا التوجه، يعتقد Ellsworth بأنه إذا ما اهتم المدير بالأداء الكلي والشامل للمنظمة، فإنه سيكون أكثر ميل لخلق التوازن بين الاهتمامات العملياتية والمالية، ويرى Venkatraman & Ramanujam أن الاعتماد على المؤشرات المالية إلى جانب المؤشرات العملياتية، يعد ميدان للأداء الذي يستخدم في أغلب البحوث الإدارية الإستراتيجية الحديثة[1].

3. ميدان الفاعلية التنظيمية :

يمثل ميدان الفاعلية التنظيمية المفهوم الأوسع والأشمل لأداء الأعمال والذي يدخل في طياته أسس كل من الأداء المالي والعملياتي. ويرى Cameron & Whetten أنه من المناسب الاعتماد على هذا الميدان بمفاهيمه ومقاييسه عند دراسة الأداء في مختلف المجالات الإدارية، وخاصة في مجال بحوث الإدارة الإستراتيجية ونظرية المنظمة نظرا لما تتطلبه الطبيعة المتشابكة للأهداف التنظيمية وحاجات الأطراف المرتبطة بها من اهتمام، إذ يغطي ميدان الفاعلية التنظيمية أهداف أصحاب المصالح في المنظمة، ويجد القياسات المناسبة لأهداف مختلف الأطراف، ويؤيد Chakravarthy استخدام مدخل الفاعلية في قياس الأداء وبخاصة الجانب الإستراتيجي منه، ويعتقد بأن الأداء الإستراتيجي ما هو إلا دراسة وبحث وقياس لفاعلية المنظمة[2].

[1] طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية– منظور منهجي متكامل– **مرجع سابق**، ص– ص483–484.

[2] _ طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية– منظور منهجي متكامل– ، **مرجع سابق** ، ص 484.

المطلب الرابع : العوامل المؤثرة في الأداء :

هناك العديد من العوامل المؤثرة في أداء المؤسسة ، قد يكون البعض منها داخل المؤسسة والبعض الأخر يكون خارجها.

1. **العوامل الداخلية المؤثرة في الأداء :**

تتمثل العوامل الداخلية في مختلف المتغيرات الناتجة عن تفاعل عناصر المؤسسة الداخلية والتي تؤثر على أدائها، ويمكن للمسير أن يتحكم فيها ويحدث فيها تغيرات تسمح بزيادة آثارها الايجابية أو التقليل من آثارها السلبية، تتميز هذه العوامل بكثرتها وبالتالي صعوبة حصرها، التداخل فيما بينها، التفاوت من حيث درجة تأثيرها والتحكم فيها . ونتيجة لذلك تم تجميعها في مجموعتين رئيسيتين هما[1]:

❖ **العوامل التقنية :**

- نوع التكنولوجيا ؛
- نسبة الاعتماد على الآلات مقارنة بعدد العمال ؛
- الموقع الجغرافي للمؤسسة وتصميمها للمؤسسة من حيث المخازن، الورشات، التجهيزات والآلات؛
- نوعية المنتوج، شكله ، الغلاف ؛
- مدى توافق منتجات المؤسسة مع رغبات المستهلكين؛
- التناسب بين طاقتي الإنتاج والتخزين في المؤسسة؛
- نوعية المواد المستعملة في عملية الإنتاج.

❖ **العوامل البشرية :**

- التركيبة البشرية من حيث السن والجنس؛
- مستوى تأهيل أفراد المؤسسة ومدى التوافق بين مؤهلات العمال والمناصب التي يشغلونها والتكنولوجيا المستخدمة ؛
- أنظمة المكافآت والحوافز؛
- العلاقة بين العمال والإدارة ؛
- نوعية المعلومات .

[1] السعيد بريش، نعيمة يحياوي، **أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها**، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء "المتميز للمنظمات والحكومات ، الطبعة الثانية، ورقلة، 22– 23 نوفمبر 2011، ص 298 .

ويبقى مجال العوامل المفسرة للأداء واسعا جدا ولا يمكن تحديده وضبطه، غير أن الدراسات بينت أن أهم العوامل التي تحقق الأداء المرتفع تأتي من المؤسسة نفسها قبل محيطها (مواردها).

2. **العوامل الخارجية المؤثرة في الأداء :** هناك عدة عوامل خارجية تؤثر على الأداء منها :

❖ **العوامل الاقتصادية :**

تتمثل في مجموعة العوامل كالنظام الاقتصادي الذي تتواجد فيه المؤسسة، الظرف الاقتصادي كالأزمات الاقتصادية وتدهور الأسعار، ارتفاع الطلب الخارجي... فالظرف الاقتصادي قد يتيح عناصر إيجابية للمؤسسة، كحالة تلك التي يرتكز نشاطها على التصدير وتستفيد من ارتفاع الطلب الخارجي. كذلك الأسواق والمنافسين[1].

❖ **العوامل الاجتماعية :**

تتمثل في العناصر الخارجية المرتبطة بتغيرات سلوك المستهلكين، بالعلاقات بين مختلف مجموعات المجتمع وبالتأثير الذي تمارسه تلك العناصر على المؤسسات"، من التعريف يتبين أن العوامل الاجتماعية شديدة الصلة بالعامل البشري، ومن هذه العوامل نذكر النمو الديمغرافي، فئات العمر، الأقسام الاجتماعية، ودراسة العوامل الاجتماعية تقدم معلومات مفيدة للوظيفة التجارية داخل المؤسسة كإرسال منتوج جديد واستهداف حصة من السوق[2].

❖ **العوامل السياسية والقانونية:**

تمثل عنصرا هاما بالنسبة للمؤسسة بفرصها ومخاطرها وانعكاسات تغيراتها السريعة والمفاجئة على أداءها، ونذكر من بين هذه العوامل الاستقرار السياسي والأمني للدولة، السياسة الخارجية، انتشار الأحزاب السياسية، المنظومة القانونية، أحكام وقرارات المحاكم[3].

❖ **العوامل التكنولوجية :**

من بينها المعارف العلمية، البحث العلمي، والإبداعات التكنولوجية، تداول براءات الاختراع ... تمثل هذه العوامل عنصرا بالغ الأهمية ضمن متغيرات الدالة التي تربط المؤسسة بعوامل محيطها ذلك لأن نوعية التكنولوجية التي تستخدمها تساهم إلى حد بعيد في تخفيض أو تضخيم حجم التكاليف، تحديد نوعية

---

[1] Gilles Bressy , Christian Konkuyt ,**Economie d'entreprise**. Edition Sirey ,Paris,1990,P.16.

[2] Pierre Bergeron**, la Gestion Moderne: Théorie et Cas**. Gaétan Morin éditeur, Québec,1993, P.38,

[3] عبد المليك مزهودة، **مرجع سابق**، ص93.

المنتجات، تحديد كيفية معالجة المعلومات مما يساهم كله في تدنية أو تعظيم مستويات الأداء، وعليه يجب على المؤسسة متابعة التطورات التكنولوجية والتنبؤ بها، وتقييمها، وتحديد أثارها سواء بالنسبة للصناعة التي تنتمي إليها أو إلى الصناعات الأخرى التي تؤثر على مستقبلها، بل إن دورها لا ينحصر في المتابعة بل يتعدى إلى تشجيع بحوث التطوير والتنمية على المستوى الداخلي لها من أجل أن تكون سباقة إلى الإبداع والاختراع وبالتالي التحسين الدائم لمختلف أنشطتها سواء كانت تقنية أو تسييرية[1].

المبحث الثاني : ماهية عملية تقييم الأداء

انطلاقا من الأهمية الكبرى للأداء فقد أدركت الدول المتقدمة ذلك ، وبدأت الدول النامية التركيز عليه من خلال عملية تقييمه ، وسنقوم في هذا المبحث بتوضيح مفاهيم متعلقة بعملية تقييم الأداء وأهداف وأقسام هذه العملية بالإضافة إلى صعوبات عملية التقييم.

المطلب الأول : مفهوم عملية تقييم الأداء:

من البديهي أن تسبق عملية القياس مرحلة التقييم في المؤسسة ، لأن أي شيء عند تقييمه يجب أن يقاس أولا ثم تأتي مرحلة التقييم.

1. قياس الأداء :

هدف قياس الأداء[2] هو أن أغلبية الأبحاث والدراسات التي نشرت حول قياس الأداء بينت أن هناك هدفان رئيسان وراء قياس الأداء بالنسبة للمسيرين، الهدف الأول هو رغبتهم في معرفة إلى أين وصلوا، أي ماذا حقق نظام الإنتاج لحد الآن وماذا يجب عليهم تحسينه أو ماذا يجب أن يخضع للتحسين فعلا في نظام الإنتاج، أي محور الهدف الأول هو البحث عن مواطن التحسين، أما الهدف الثاني فهو يتمثل في الرغبة في التأثير على السلوكيات غير المرغوب فيها سواء من طرف المسيرين(الإدارة العليا) أو التأثير على سلوك بقية أفراد المنظمة .

[1] عبد المليك مزهودة، **مرجع سابق**، ص93.

[2] نصر الدين بوريش، **تحسين مؤشرات أداء نظام الإنتاج لأقلمة المؤسسة الصناعية مع تحولات المحيط:** دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل فرع جينرال كابل بسكرة، أطروحة دكتوراة، جامعة بسكرة، 2013، ص 62.

2. تعريف تقييم الأداء :

يمكننا النظر إلى تقييم الأداء على أنه قياس الأداء الفعلي ومقارنة النتائج المحققة بالمعايير التي سبق تحديدها والمستمدة من الأهداف المتوقعة وتحديد الانحرافات ووضع الخطط اللازمة لتحسين الأداء[1]، ولكن قبل التطرق إلى تعريف تقييم الأداء يجب معرفة مفهوم التقييم أولا الذي هو:

"عملية إشراف ومراجعة من قبل سلطة أعلى بقصد معرفة كيفية سير الأعمال والتأكد من أن الموارد المتاحة داخل المنظمة تستخدم وفقا للخطة الموضوعة"[2].

أما عملية تقييم الأداء فينظر كثير من الباحثين على أنها مرحلة أو جزء من عملية المراقبة، باعتبارها تنصب على الانجازات المحققة في المؤسسة وتمارس من اجل الإجابة على ماذا تحقق مما يجب أن يتحقق؟ أما لماذا لم يتحقق الذي كان يجب أن يتحقق ؟ فالإجابة عليه هي مرحلة أخرى من مراحل الرقابة ولا يدخل في عملية إطار تقييم الأداء، أي أن هذه الأخيرة تتوقف عند مقارنة النتائج الفعلية مع المؤشرات المرجعية ثم إصدار حكم بشأن أداء مؤسسة أما الرقابة فهي بالإضافة إلى عملية تقييم الأداء في حد ذاتها تتضمن أيضا دراسة الانحرافات إن وجدت لتحديد أسبابها وكذا التدابير الواجب اتخاذها، وفي هذا الشأن هناك من يرى أن " تقييم الأداء هو جزء من عملية الرقابة، فإذا كانت الرقابة هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي يصل إلى هدف محدد فإن تقييم الأداء هو استقراء دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية"[3].

وهناك عدة تعاريف لتقييم الأداء، وسنحاول الاقتصار على مجموعة منها لإيضاح معناه :

يعرف تقييم الأداء بصفة عامة بأنه قياس الأداء الفعلي ومقارنة النتائج المحققة بالنتائج المطلوب تحقيقها، وذلك بهدف قياس مدى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعة من اجل اتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء[4]، أو "هو وسيلة للتحقق من أن العمليات التي تم انجازها في نهاية مدة معينة مطابقة للأعمال التي أريد إنجازها وفق الخطط والبرامج المحددة والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة لغرض إعطاء الجهات ذات العلاقة الصورة الواضحة عن الانحرافات والاختناقات مع تشخيص أسبابها لغرض تقديم المقترحات العلمية والعملية لمعالجتها ومن ثم تلافيها"[5].

---

[1] زهير ثابت، **كيف تقيم أداء الشركات والعاملين**، سلسلة الدليل العملي لمدير القرن 21، قباء، القاهرة، مصر،2001، ص 15.

[2] فارس رشيد البياتي، **محاسبة الأداء في المؤسسات الخدمية**، دار آيلة للنشر والتوزيع، الطبعة 01، عمان، 2008، ص 18.

[3] عبد المليك مزهودة، **مرجع سابق**، ص 95.

[4] زهواني رضا، **دور وأهمية التكاليف البيئية في قياس وتقييم الأداء البيئي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 6، المجلد 1، جامعة الوادي، الجزائر، 2013، ص 46.

[5] كنعان عبد الغفور حسن، **تقييم الأداء الصناعي بالتطبيق على معمل السكر والخميرة في الموصل**، مجلة تنمية الرافدين، العدد 7 ، 2002. ص 65.

وهناك من يرى أن تقييم الأداء "يتمثل بالسعي للتعرف على مستوى تنفيذ النشاطات المختلفة سواء كانت مادية أم بشرية وصولاً إلى الخطوات المطلوبة والفعالة لإزالة الاختناقات ورفع كفاءة استخدام تلك الموارد من خلال تقليص الهدر والضياع وتحقيق الأهداف بدرجة اكبر من الفاعلية ووضع المقترحات التي تعالج الانحرافات والإسراف في سبيل توجيه الأداء نحو تحقيق كفاءة وفاعلية واقتصاد أكثر"[1].

كما أن عملية تقييم الأداء نعني بها إظهار واستخلاص جوانب قوة الشيء وضعفه (أي إظهار الجوانب الايجابية والسلبية له) وذلك بمقارنة ما كان تهدف المؤسسة لتحقيقه مع ما حققته فعلا، فينظر إلى عملية تقييم أداء المؤسسة على أنها : "معرفة مدى تحقيق الأهداف المرسومة للوحدة وكيفية استخدام الموارد وحساب المنافع والتكاليف وآثار ذلك على الوحدة نفسها"[2].

من التعاريف السابقة يمكن القول بأن عملية تقييم الأداء "هي عبارة عن تحليل ومراجعة الخطط والأهداف واستخدام الموارد المالية والبشرية والمادية أحسن استغلال وأعلى كفاءة بحيث تؤدي إلى تحقيق الأهداف، ومن ثم استخراج الانحرافات الناشئة ليتسنى لنا اتخاذ قرارات موفقة وعدم تكرار هذه الانحرافات في المستقبل".

ويمكن أن نستنتج ما يلي :

- عملية تقييم الأداء هي عملية تتم بصفة دورية، أي أن عملية التقييم هي عملية مستمرة ؛
- عملية التقييم يجب أن تكون مبنية على ضوء أهداف محددة؛
- عملية تقييم الأداء تمتاز بالعمومية والشمولية، أي أن تقييم الأداء يشمل جميع العاملين في المنشأة في كافة المستويات الإدارية، فشمولية التقييم تشعر جميع من في المنشأة بنزاهة وعدالة تقييم الأداء.

3. أهمية تقييم الأداء :

تنصب أهمية تقييم الأداء في التأكد من توفر السيولة ومستوى الربحية في ظل كل من قرارات الاستثمار والتمويل وما يصاحبهما من مخاطر، بالإضافة إلى مقسوم الأرباح في إطار السعي لتعظيم القيمة الحالية

[1] العقيدي إبراهيم جهاد، **تحليل واقع وأبعاد وإستراتيجية العمليات وأثرها في الأداء**، أطروحة دكتوراه ، جامعة بغداد ، 1997، ص07.

[2] عقيل جاسم عبد الله، **مدخل في تقييم المشروعات**، الطبعة 01، دار حامد للنشر، الأردن، 1999، ص189.

للمنشأة ؛ باعتبار أن أهداف الإدارة المالية هي زيادة القيمة الحالية للمؤسسة والمحافظة على سيولة المؤسسة لحمايتها من خطر الإفلاس والتصفية، وتحقيق العائد المناسب على الاستثمار (الربحية)[1].

و يحسن قياس الأداء واقع العلاقات الداخلية ما بين العاملين ويوضح تنفيذ البرامج وتكاليف هذه البرامج ويشجع على اتخاذ قرارات سليمة[2]، وبالتالي يشكل تقييم الأداء الحلقة الأخيرة في العملية الإدارية التي يترتب عليها اتخاذ القرارات التصحيحية الموجهة لتحقيق الأهداف المحددة من قبل، بما يوفره من بيانات ومعلومات وما يسهم به من جهود في تشخيص وتحديد المشكلات ووضع خطط الحلول والتطوير[3].

المطلب الثاني : أهداف عملية تقييم الأداء:

تأتي أهداف عملية التقييم من خلال أهميتها التي تأخذ في إحدى جوانبها هدفا نظريا يرتبط بالدراسات الاقتصادية والإدارية والرقابية عموما ، ويمكن القول بأن أبحاث ونظريات الإدارة و الاقتصاد تبقى غير مكتملة دون بحث موضوع تقييم كفاءة الأداء بصورة أو بأخرى .

من ذلك يتبين أن لتقييم الأداء أهدافا كثيرة قد تقترب لهدف ما عن آخر نسبة لطبيعة العملية التقييمية ومستلزمات التنفيذ وطريقته ، كأن يكون : المشروع الخاضع للتقييم إنتاجيا أو خدميا ، ومع ذلك فإن الأهداف العامة تبقى مشتركة لمختلف أوجه الأنشطة التي تقاس كفاءتها منها ما يلي[4] :

1 -يتم التعرف على الوحدة الاقتصادية ابتداء من الأهداف لغرض التأكد من أن قياسها تم طبقا لتلك الأهداف ؛

2 -التأكد من أن المنشأة تسير نحو تحقيق هدفها المحدد لها في قانون تأسيسها أو نظامها الداخلي ؛

3 -اكتشاف الانحرافات ومعرفة أسبابها واقتراح الإجراءات التصميمية منعا لتكرارها ويساعد ذلك بمختلف المستويات الإدارية على ممارسة الوظيفة الرقابية عن طريق مبدأ الإدارة بالاستثناء ، إذ يركز المدراء على الانحرافات المكتشفة وفي نفس الوقت يتفرعون لمهامهم الأخرى ؛

4 -ترشيد الإدارة في إعداد الخطط المستقبلية ؛

5 -ترشيد الإخفاق عن طريق متابعة كيفية استخدام المنشاة لمواردها المتاحة بشكل جيد

6 -تحفيز العاملين على الإبداع لوجود تقييم موضوعي لجهودهم ؛

---

[1] كراجة عبد الحميد وآخرون، **الإدارة والتحليل المالي أسس ومفاهيم وتطبيقات**، دار صفاء للنشر والتوزيع ،عمان 2000، ص 26.

[2] بوشعور رضية، **الموارد البشرية وأبعادها الإستراتيجية في تحقيق الأداء المتوازن**، مجلة دفاتر اقتصادية، العدد 2، جامعة الجلفة، 2011، ص 43.

[3] زهير ثابت، **مرجع سابق**، ص 15.

[4] د/ فارس رشيد البياتي، **مرجع سابق**، ص – ص 19– 20.

7 -إجراء المقارنة بين أداء المنشات ضمن المؤسسة الواحدة وبين المؤسسات في الوزارة الواحدة وبين الوزارات في القطاع ثم بين القطاع ؛

8 -الرقابة على المدراء التنفيذيين أو مدراء الأقسام حينما تتبع الإدارة العليا نظاما لتقييم العاملين فهي تكرم المدراء التنفيذيين بمراقبة العاملين بصورة منتظمة وتقديم نتائج ذلك على شكل تقارير دورية مرفوعا لها ؛

9 -وسيلة عادلة لإنصاف المجدين لان التقييم الموضوعي البعيد عن التحيز يقلل من إغفال كفاءة العاملين المجدين الذين يعملون دون ضجيج ؛

10–تقييم سياسات الاختبار والتدريب و معرفة أثار ذلك وانعكاساته على العاملين وقدراتهم .

يلاحظ على وفق ما ورد أعلاه، أن لأهداف التقييم اتجاهات متعددة الأغراض ، منها ما هو رقابي ومنها ما يتعلق للتخطيط للمستقبل أو في كفاءة استخدام الموارد البشرية و المالية.

إن تحقيق الأهداف التقيمية تمر بمراحل عديدة منها ما يتعلق بإعداد القائمين بالتقييم ، ومنها ما يتعلق بموضوع التقييم ، يتوقف ذلك على نوع التقييم ذاته ،إذ تكون عملية متكاملة لقياس مدى كفاءة أداء منشاة معينة في تحقيق أهدافها ، أو قد تكون عملية التقييم مقتصرة فقط على قياس مدى كفاءته قسم معين أو نشاط معين من تلك المنشأة ،والمهم في الأمر أن يكون التكليف واضح الأهداف لعلاقته بجميع البيانات و المعلومات و التحري على الحقائق ومتابعة الخطوط و الأعمال ، وعلاقته في تحديد مراكز المسؤولية و العلاقات الرأسية والأفقية بين تلك المراكز وهذه أمور تكلف جهدا ووقتا ومالا بطبيعتها.

المطلب الثالث : إجراءات عملية تقييم الأداء :

1. أقسام عملية تقييم الأداء :

تعتبر عملية تقييم الأداء في المؤسسة عملية شاملة للنشاطات الموجودة داخل المؤسسة، فيمكن قياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة على مستوى كل قسم من أقسام المؤسسة وعليه يمكن تحديد أنواع تقييم الأداء التالية [1]:

- **تقييم الأداء المخطط :**

ويتمثل هذا النوع من تقييم الأداء في التحقق من مدى الوصول إلى الأهداف المخططة، وذلك عن طريق مقارنة المؤثرات الواردة في المخطط والسياسات الموضوعة مع المؤثرات الفعلية وهذا وفق فترات زمنية

[1] مجيد الكرخي، **تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 43 ـ 44.

دورية، فيمكن أن تكون شهرية أو فصلية أو سنوية وربما تكون لفترات متوسطة المدى من ثلاثة إلى خمس سنوات، وهذا هدف إظهار مدى التطور الحاصل في الأداء الفعلي لأنشطة المؤسسة وإيضاح الانحرافات والأخطاء التي حدثت في عملية التنفيذ مع تفسير المسببات والمعالجات اللازمة لها، إلا أنه يجدر الإشارة إلى ضرورة مراعاة الظروف التي أحيطت بتنفيذ خطة الوحدة الاقتصادية والتي لها تأثير على واقعية الأهداف المخططة ؛

- **تقييم الأداء الفعلي :**

يقصد بتقييم الأداء الفعلي تقييم كافة الموارد المتاحة المادية منها والبشرية، وهذا بمقارنة الأرقام الفعلية ببعضها البعض لأجل التعريف على الاختلالات التي تحدث وقياس درجة ومستوى الأداء في توظيف هذه الموارد في العملية الإنتاجية، وهذا طبعا يتطلب تحليل المؤشرات الفعلية للسنة المالية المعنية ودراسة تطوراتها عبر فارات محددة خلال السنة، وعلى ضوء ما تكشفه المعايير والنسب التحليلية المعتمدة في المؤسسة يتم مقارنة هذه المؤثرات مع الأرقام الفعلية للسنوات السابقة في نفس المؤسسة، إضافة إلى مقارنتها مع ما حققته ... من نتائج خلال السنة المالية المعنية والسنوات السابقة أيضا؛

- **تقييم الأداء المعياري (القياسي) :**

ويقصد به مقارنة النتائج الفعلية مع القيم المعيارية، ويأخذ هذا نوعين من المقارنة حيث يمكن أن يتم عن طريق مقارنة النتائج التي حققتها المؤسسة لمختلف نشاطاتها كالإنتاج والمبيعات و الأرباح والقيمة المضافة مع نتائج معيارية كانت قد وضعت لتكون مقياسا للحكم ما إذا كانت النتائج الفعلية مرضية أم لا، حيث توضع الأرقام المعيارية على اعتبار مجموعة من الشروط منها الإمكانيات والقدرات الإنتاجية للمؤسسة، أو عن طريق مقارنة النسب والمعدلات الفعلية مع النسب والمعدلات المعيارية (القياسية)؛

- **تقييم الأداء العام (الشامل) :**

حيث يتطرق هذا النوع من التقييم إلى كل جوانب النشاط في المؤسسة باستخدام جميع المؤشرات المخططة والفعلية والمعيارية في عملية القياس والتقييم، والتمييز بين أهمية نشاط وآخر وهذا بإعطاء أوزان لأنشطة المؤسسة كل وزن يشير إلى مستوى الارجحية الذي تراه الإدارة العليا باستخدام هذه الارجحيات ومؤشرات النتائج المخططة والفعلية والمعيارية يتم التوصل إلى درجة التقييم الشامل للمؤسسة.

2. خطوات تقييم الأداء :

توجد عدة خطوات لتقييم الأداء وهي[1] :

- **رسم سياسة التقييم وإعلانها على كافة الأفراد الذين يتأثرون بها:**

يجب أن تبلغ السياسة جميع من يعنيهم الأمر سواء القائمين بالتقييم أو الذين يخضعون لتقييم أدائهم من خلال معرفة الهدف من السياسة والطرق بالنسبة لتولى وفهم طريقة التقييم والغرض الذي ستستخدم من اجله بالنسبة للثانية .

- **اختيار الطريقة التي تتبع في التقييم :**

يتوقف اختيار الطريقة في الشخص الذي سيتولى إعداد تقرير التقييم ، والأفراد الذين توضع التقارير عن أداءهم.

ومن الطرق المتبعة ترتيب التقديرات الموضوعة عن مختلف الصفات بطريقة عكسية ، تقييم لجميع الأشخاص عن كل صفة على حدى .

- **تدريب المقومين***: حتى يكون هناك نجاح في استخدام تقارير الأداء لابد أن يكون الأفراد ملمين بالهدف من إعداد تلك التقارير وطريقة استخدامها ومزاياها والعيوب التي تكتنفها.
- **تحليل السياسة وتحليل النتائج :**

لابد أن يحدد الوقت الذي يتم فيه وضع التقييم بحيث تنتهي العملية بالنسبة لأية مجموعة من الأفراد في ظرف محدود .

ومن هذه الخطوات يمكن التوصل إلى أن تقييم الأداء هو الحلقة المغذية لمختلف مراحل تقييم أداء وسياسات الموارد البشرية [2].

3. مقومات عملية تقييم الأداء : حتى يتمكن المسير من تحقيق الأهداف المرجوة من عملية تقييم الأداء، لابد أن تتوافر لهذه العملية مجموعة من المقومات نلخصها في النقاط التالية[3] :

---

[1] كامل بربر ، **إدارة الموارد البشرية وكفاءة الأداء التنظيمي** ، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع ، لبنان ، ص– ص 137– 139.

* هم الأشخاص الذين يقومون بعملية التقييم.

[2] ديسلر جاري ، **إدارة الموارد البشرية** ، دار المريخ ، الرياض ، العربية السعودية ، 2003 ، ص 328 .

[3] صلاح الدين حسن السيسي، **نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء في المصارف والمؤسسات المالية**، دار الوسام للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1998، ص 244.

- الشمول بما يغطي كافة أداء المؤسسة، ويعطي في نفس الوقت انطباعا ورؤية واضحة عن موقف المؤسسة محل التقييم من كافة جوانب الأداء؛
- الارتباط بنشاط المؤسسة محل التقييم وأهدافها، مع ضرورة تعرف القائمين والعاملين بهذه المؤسسة على المؤشرات والأهداف المرجوة بما يكفل توفير الرغبة في تقبل نتائجها؛
- أن يعكس النواحي الكيفية في الأداء بجانب النواحي الكمية ، كما يجب أن يعكس الترابط بين الوظائف الإدارية المختلفة بالمؤسسة؛
- أن يتمكن الوصول إلى نتائج ايجابية والى تحسين الأداء ، ورفع الكفاءة، بتوضيح المسارات السليمة الأداء فيما بعد، وأن لا تقتصر على أوجه الخلل والانحرافات فقط؛
- التكامل مع أنواع الرقابة الأخرى، مع مراعاة السهولة والسلطة، وارتكازه على عدد قليل من النماذج والمؤشرات التفصيلية؛
- من المفضل اختيار معيار أو مؤشر رئيسي واحد أو عدد محدود جدا منها، يقيم على أساسه أداء الإدارة، ويكون قادرا على استيعاب كفاءة أداء المؤسسات من كافة جوانبها بما يمكن من قياس كفاءتها الكلية؛
- الاستمرار في تطبيق النظام المفتوح لتقييم الأداء، بمعنى عدم الاقتصار على مدة زمنية، بل يجب أن يقسم هذا النظام بالدورية والانتظام في فترات قصيرة ، لمواجهة الانحرافات قبل استفحال آثارها في الجهات غير المرغوبة وتوجيهها نحو خطوط السير المرسومة؛

توافر نظام واضح ومستقر للحوافز المادية ، مع ضرورة مراعاة الارتباط بين حجم الحوافز والمعيار أو المؤشر الأساسي للتقييم بما يمكن من تشجيع العاملين على زيادة الإنتاجية والاستخدام الكفء للموارد المتاحة.

4. صعوبات عملية تقييم الأداء :

إذا كانت عملية تقييم الأداء على المستوى النظري قد حظيت بشيء من الاتفاق بين الباحثين والمنظرين، وتبدو وحسب ما سبق سهلة نوعا ما باعتبارها مرحلة من مراحل عملية الرقابة، يقوم المسيرون من خلالها بقياس انجازات المؤسسة كفاءة وفعالية، فإنها على المستوى التطبيقي طرحت ولازالت تطرح إشكاليات معقدة بالرغم من كثرة الدراسات والبحوث التي تهتم بالموضوع، وذلك لكون انجازات المؤسسة هي نتائج تفاعل العديد من العوامل والظواهر غير المتجانسة فيما بينها من جهة وصعوبة تكميم الكثير منها من جهة أخرى، وتبريرا لصعوبة قياس الأداء يقول احد الباحثين: "الأداء مفهوم مجرد اجتماعيا مكون في أذهان باحثي

ومنظري التنظيمات" [1]، مما جعل إسقاطه على واقع المؤسسات وتحويله إلى مفهوم ملموس أمرا صعبا خاصة إذا تعلق الأمر بقياسه أو تكميمه. ونشير هنا إلى أن قياس الأداء تعرض لنفس إشكالية قياس الإنتاجية من حيث قصره على الموارد البشرية فقط أو تعميمه على باقي عوامل الإنتاج الإشكالية التي نتجت أصلا عن مفهوم الأداء في حد ذاته، وذلك من حيث اعتبار مصطلح الأداء يشمل كامل المؤسسة أم يخص مواردها البشرية فقط، وحسب الباحثين الذين يحصرونه في المورد البشري فقط، فإن عملية تقييم الأداء لا تعدو إلا أن تكون قياسا لانجازات عنصر العمل فقط دون باقي العناصر.

المبحث الثالث : المؤشرات التقليدية والحديثة لقياس وتقييم الأداء .

لقد كانت عملية قياس وتقييم الأداء عملية قديمة قدم المؤسسة نفسها، فمنذ أن شرع الإنسان يمارس أعمالا اقتصادية كان إجراء تقييم الأداء مرافقا له، وان لم تكن له تسميات أو مصطلحات كالآن، وكان القياس قائما على أنشطة مالية خاصة الربح المحقق، أما اليوم فقد أصبحت تراعى معايير أخرى كالجودة ورضا الزبون والحفاظ على البيئة ...

المطلب الأول : المؤشرات التقليدية لقياس وتقييم الأداء :

1. التحليل المالي :

1.1 ماهية التحليل المالي :

يعتبر التحليل المالي وليدا للظروف التي نشأت في مطلع الثلاثينيات من هذا القرن، وهي الفترة التي تميزت بالكساد الكبير الذي ساد الولايات المتحدة الأمريكية، الذي أدت ظروفه إلى الكشف عن بعض عمليات غش وخداع مارستها بعض إدارات الشركات ذات الملكية العامة، الأمر الذي اضر بالمساهمين والمقرضين على حد سواء، وحدا بالمشرع إلى التدخل، وفرض نشر المعلومات المالية عن مثل هذه الشركات، وقد أدى نشر هذه المعلومات إلى ظهور وظيفة جديدة للإدارة المالية في تلك الفترة، وهي وظيفة التحليل المالي، ومنذ ذلك التاريخ والتحليل المالي يكتسب مزيدا من الأهمية لدى الكثير من مستعمليه، ويعرف التحليل المالي بأنه 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 [2]، ويقصد بالتحليل المالي "عملية تحويل الكم الهائل من البيانات والأرقام المالية التاريخية المدونة في القوائم المالية إلى كم اقل من المعلومات وأكثر فائدة لعملية اتخاذ القرارات[3].

[1] عبد المليك مزهودة، **مرجع سابق**، ص 98.

[2] عامر عبد الله، **التحليل والتخطيط المالي المتقدم**، دار البداية، الأردن، ط 1، 2015، ص ص 154- 155.

[3] حمزة محمود الزبيدي، **مرجع سابق**، ص 39.

2.1 **أهداف وأهمية التحليل المالي :** يمكن أن نبين أهم أهداف التحليل المالي بالنقاط الآتية[1] :

- يوفر التحليل المالي مؤشرات كمية ونوعية تساعد المخطط المالي والمخطط الاقتصادي في رسم الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية على مستوى منشأة الأعمال وعلى المستوى القومي، وبالتالي إعداد الموازنات التخطيطية والخطط السنوية اللازمة ؛
- يهدف التحليل المالي إلى تقوية ربحية المنشأة ؛
- تقييم قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها في الأجل القصير أو في الأجل الطويل ؛
- تحليل التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة؛
- اكتشاف الفرص الاستثمارية الجديدة سواء كانت هذه الفرص على مستوى المنشأة ذاتها أو على المستوى القومي ؛
- يضمن التحليل المالي مقارنة البيانات والمعلومات الفعلية مع البيانات والمعلومات المخططة وتحديد الانحرافات، وبالتالي تحليلها ومعرفة مسبباتها باستخدام بعض الأساليب الفنية .

3.1 أساليب التحليل المالي :

هناك عدة أساليب وطرق مقترحة للتحليل المالي وأهميته في تقييم الأداء المالي للمؤسسات وسنذكر منها ما يلي :

✓ **التحليل الرأسي :**

ويسمى أيضا بالتحليل العمودي ويقصد بهذا النوع من التحليل تقييم أداء منشأة الأعمال من خلال إيجاد العلاقة بين فقرات أو بنود جانب واحد من الميزانية العمومية أو قائمة الدخل، أي إيجاد الأهمية النسبية لكل مكون أو بند في مجموعة رئيسية من مكونات الميزانية العمومية أو قائمة الدخل، وعادة ما تتم المقارنة بين أرقام حدثت في نفس الفترة المالية استبعادا لأثر التغيرات المفاجئة، وعادة ما يتصف هذا النوع من التحليل بالسكون لانتفاء البعد الزمني له، حيث يركز هذا النوع على دراسة العلاقة بين بنود القوائم المالية، بتاريخ محدد، وعليه فأنه يساعد في تقييم أداء المنشأة في تلك الفترة واكتشاف نواحي الضعف وجوانب القوة ولكنه يظل بحاجة إلى أن يدعم بتحليلات أخرى، تسند رأي المحلل المالي فيما توصل إليه من نتائج[2].

[1] فائزة عبد الكريم محمد، **تقويم الأداء المالي في شركة التأمين العراقية** ، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 22، جامعة بغداد ، 2013 ، ص 300.

[2] حمزة محمود الزبيدي، **مرجع سابق**، ص 60.

✓ **التحليل الأفقي :**

يهتم التحليل الأفقي بدراسة سلوك كل عنصر من عناصر القائمة المالية وفي زمن متغير بمعنى متابعة حركة هذا العنصر زيادة أو نقصا عبر فترة زمنية، ويتصف هذا التحليل بالحركية لأنه يوضح التغيرات التي حدثت خلال فترة زمنية محددة. كما أن هذا التحليل يستهدف سلوك عنصر من عناصر القائمة المالية على مدار فترات زمنية قد تكون سنتين أو أكثر مع توضيح التغير الحاصل في قيمة هذا العنصر في مطلقة أو على شكل نسبة مئوية، ويتخذ من السنة الأولى سنة أساس تقاس عليها السنوات التالية لمعرفة التغيرات لكل عنصر[1].

✓ **النسب المالية :**

يعتبر التحليل المالي باستخدام النسب المالية من الأنواع الرئيسية والمهمة في تحليل الحسابات الختامية المالية كالميزانية وجدول حسابات النتائج، ويقصد بالنسبة المالية "إيجاد علاقة حسابية نقدية بين متغيرين احدهما بسط والأخر مقام ويمثل كل منها فقرة أو مجموعة من الحسابات الختامية"، فالأرقام المطلقة التي ترد في الحسابات الختامية قد لا تعني شيئا ولا تفصح بوضوح عن الوضع المالي وشكل الأداء في منشأة الأعمال، مما يستدعي ربطها بعضها مع البعض الأخر بشكل نسبي، للحصول على نتائج ذات مضمون محدد يفيد في عملية تقييم الأداء وقد يفسر حالة من حالات القرار المتخذ في المنشأة[2]. وهذه النسب هي[3] : نسب السيولة، نسب النشاط، نسب المديونية، نسب الربحية، نسب السوق .

2. العائد على الاستثمار : (ROI)

يعتبر هذا المؤشر من المؤشرات الأساسية المستعملة لقياس الأداء المالي للمؤسسات الصناعية، خاصة مع بداية القرن العشرين، ويقدم هذا المؤشر في شكل نسبة محاسبية، باعتبار أنه يتم الحصول على مكونيه من الكشوف المحاسبية، ليتم تشكيل علاقة بين الأموال المستثمرة والنتيجة المصاحبة لها، بحيث يمكن من خلالها معرفة معدل العائد الناجم عن تلك الأموال المستثمرة. يسمح تحليل هذه النسبة بمعرفة ثلاث تأثيرات أساسية ملخصة ضمنها وهي[4]:

- تسيير الهوامش؛
- تسيير الأصول خاصة معرفة معدل دوران الأصول المتداولة؛

[1] فائزة عبد الكريم محمد، **مرجع سابق**، ص 301.
[2] حمزة محمود الزبيدي، **مرجع سابق**، ص 68.
[3] عامر عبد الله، **مرجع سابق**، ص 205.
[4] هواري سويسي، **دراسة تحليلية لمؤشرات قياس أداء المؤسسات من منظور خلق القيمة** ، مجلة الباحث،جامعة ورقلة، العدد 7، 2010/2009، ص 56.

- الأثر الخاص بالمبيعات المرتبط بالسوق.

وهو من أكثر المؤشرات المالية التي يعول عليها في الحكم على أداء منشأة الأعمال في استغلال أموالها المستثمرة، حيث لا يمكن الاعتماد على نسبة الهامش في الحكم على ربحية المنشأة كون نسبة الهامش التي تعكس ربحية الدينار الواحد من المبيعات لا تكفي أساسا في ربحية المنشأة ككل وبالتالي لا يمكن أن تعكس أدائها الاقتصادي، لأن المبيعات هي جزء من مكونات الأداء التشغيلي وليس كل الأداء التشغيلي، وهذا يعني أن الربح المتحقق من المبيعات سوف يكون قاصرا في التعبير عن كل الأداء التشغيلي بسبب تجاهله حجم المنشأة ذاتها، فقد تكون ربحية المبيعات (نسبة الهامش) مرتفعة إلا أنها لا تتناسب مع حجم الاستثمار المستخدم داخل المنشأة، وبسبب ذلك فإن الضرورة تقتضي ربط نسبة الهامش بمؤشرات أخرى معبرة عن حجم وطاقة المنشأة[1] .

إن ما جعل هذا المؤشر يحوز على أهمية في تلك الفترة وصالحا للاستعمال، نتج عن ثلاثة أسباب رئيسية هي[2] :

- أخذه في الحسبان للأداء الكلي للمؤسسة، يضاف إلى ذلك اعتباره أداة تؤدي لتوافق (اتساق) أهداف المنظمة وأهداف الأفراد؛
- يقدم معلومات تخص مردودية الأصول الموجودة في المؤسسة، والاستثمارات الجديدة؛
- يسمح بالمقارنة بين المراكز المسؤولية فيما بينها داخل المؤسسة، وبين المؤسسة والمؤسسات المنافسة لها أو بين فرص استثمارية أخر

ويعد العائد على الاستثمار من أكثر المداخل شيوعا، لكونه يمزج بين كل عناصر الربحية الأساسية (الإيرادات والتكاليف والاستثمار)، وتعدد وجهات النظر في طريقة تعريفها لكل من البسط والمقام[3].

من خلال ما سبق، يتضح بأن هذا المؤشر يسمح بحساب الأداء الكلي للمؤسسة، ومن ثم نجده يعطي صورة عامة لها لكي يتيح للمسيرين عقد المقارنة في الأداء بين المؤسسات المتواجدة في نفس القطاع أو بين فرص استثمارية أخرى، كما يسمح هذا المؤشر بتقييم أداء المسيرين أنفسهم عبر السنوات الماضية ومن خلال التوقعات التي يعدونها. وباعتبار أن هذا المؤشر يستعمل في قياس أداء المسيرين المسؤولين على مختلف مراكز المسؤولية بالمؤسسة، سيجعلهم يتفانون في العمل على رفعه (المؤشر) من خلال اتخاذ القرارات الصائبة والسليمة، ومن ثم تحسن أداء الوحدات وبشكل عام المؤسسة. ليصبح هذا المؤشر عبارة عن أداة

[1] حمزة محمود الزبيدي، **مرجع سابق**، ص 233.
[2] هواري سويسي، **مرجع سابق**، ص 57.
[3] المهدي مفتاح السريتي، **مدى إمكانية استخدام مؤشرات تقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة في القطاع الليبي**، مجلة جامعة مصراته، المجلد 3، العدد 15، 2013، ص 194.

تجعل من أهداف كل من الأفراد المتمثلة في تعظيم مصالحهم متوافقة مع أهداف المؤسسة الرامية لتحسين أدائها ويسمح هذا المؤشر بتقديم معلومات هامة حول مردودية الاستثمارات الموجودة بالمؤسسة المتمثلة في البحث عن نقاط القوة والضعف لها، ليتم على إثرها اتخاذ القرارات الصائبة التشغيلية منها والإستراتيجية (كقرار التنازل ...) كما نجده يستعمل كأحد أساليب اختيار الاستثمارات عندما تريد المؤسسة اقتناء استثمارات جديدة، حيث يتم تقدير النتيجة التي يمكن يقدمها الاستثمار الجديد ليتم على إثرها حساب العائد المتوقع تقديمه إذا ما تم اقتناؤه وتوظيفه داخل المؤسسة[1].

3. الربح المتبقي (RI) : هو الدخل مطروحا منه عبء الفائدة على أساس الاستثمار[2].

ولقد تم استعمال مؤشر الربح المتبقي لأول مرة في الميدان في سنوات العشرينيات من القرن الماضي، حيث أكد سلون في كتابه "سنواتي مع جنرال موتورز" أن المؤسسة قد استعملت في تلك الفترة، مؤشرا جديدا يتمثل في الربح المتبقي بحيث تم استعماله مع المؤشر المحاسبي الأكثر استعمالا وشيوعا في تلك الفترة والمتمثل في العائد على الاستثمار، ولعل إرجاع السبق والفضل في بروز هذا المؤشر وتطبيقه في الميدان لمؤسسة "جنرال إلكتريك" هو الاعتماد على هذا المؤشر كوسيلة لقياس الأداء، عقب نهاية الحرب العالمية الثانية التي بدأ يشهد فيها مؤشر العائد على الاستثمار انتقادات لاذعة ويعرف محدودية في تقييم الأداء والتسيير[3].

4. القيمة الاقتصادية المضافة :

1.4 ماهية القيمة الاقتصادية المضافة :

يعد مقياس القيمة المضافة الاقتصادية من ابرز وأشهر مقاييس الأداء المبنية على القيمة من وجهة نظر المساهم. وقد لاقى هذا المقياس اهتماما شديدا من طرف الأكاديميين والمسؤولين على المؤسسات بداية سنوات 1990، ويرتكز على المبادئ الأساسية للنظرية المالية، ويعود أصل هذا المقياس إلى سنوات 1950، عندما قامت شركة General Electric مقياس الأداء المسمى "الربح المتبقي" الذي يمثل الفرق بين الربح التشغيلي الصافي بعد خصم الضريبة وتكلفة الأموال المستثمرة.

إن مقياس القيمة الاقتصادية المضافة يعتبر علامة مسجلة والذي يمثل الاسم المستحدث لمقياس الربح المتبقي، تم تطويره من طرف مكتب الاستشارات ستارن وستيوارت Stern & Stewart[4] .

ويمكن الفرق بين المفهومين في الغرض من الاستعمال، حيث استعمل مؤشر "الربح المتبقي" لخدمة مسيري المؤسسات في سنوات الستينيات من القرن الماضي كأداة لتقييم الأداء الداخلي للمؤسسة ومختلف وحداتها

[1] هواري سويسي، **مرجع سابق**، ص 57.
[2] المهدي مفتاح السريتي، **مرجع سابق**، ص 194.
[3] هواري سويسي، **مرجع سابق**، ص 58.
[4] هشام بحري، **مقاييس الأداء المبنية على القيمة من وجهة نظر المساهم : بين النظرية والتطبيق**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، الجزائر، العدد 01، 2012/2011، ص 16.

(مؤشر داخلي)، بينما استعمل مؤشر "القيمة الاقتصادية المضافة" لخدمة المساهمين منذ بداية الثمانينيات من القرن الماضي، كأداة اتصال يستعملها المسيرون لتمرير معلومات للمساهمين حول أداء المؤسسة، خاصة المدرجة منها في البورصة. يضاف لذالك، أن الربح المتبقي يأخذ في حسابه تكلفة الفرصة الداخلية، ممثلة في مصاريف مالية داخلية، بينما تعتمد "القيمة الاقتصادية المضافة" على مفهوم تكلفة رأس المال، والتي تسمح بالمرور من قياس لنتيجة إلى قياس فائض[1].

وتعرف على أنها [2] "وحدة قياس عامة للفائض الذي يولده المستثمر من محفظة الاستثمارات"

وتحسب كما يلي[3] : EVA = رأس المال المستثمر (العائد على رأس المال المستثمر ـ تكلفة رأس المال).

وتقيس القيمة الاقتصادية المضافة الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة وهي أيضا استراتيجيا لتوليد أرباح حاملي الأسهم، كما أنها وسيلة لتغيير أولويات الشركة وسلوكها[4].

و الهدف الأساسي لمقياس القيمة الاقتصادية المضافة يتمثل في اهتمامه بكل من الفوائض أو الفارق بين عائد رأس المال المستثمر وتكلفة رأس المال، ورأس المال المستخدم، وهما المفهومان الأساسيان لخلق القيمة. وتشجع القيمة الاقتصادية المضافة المديرين على استثمار رأس المال بحجم معتبر عندما يكون الفائض ايجابيا، وتخفيض رأس المال وبالتالي تخفيض حجم النشاط إذا كان الفائض سلبيا[5].

القيمة الاقتصادية المضافة أكثر من نظام قياس ويجب أن تكون أساس خطة تشجيعية قائمة على الأداء[6].

ويعد هذا المدخل مفيدا بشكل كبير عندما يتم استخدامه لقياس مستوى تحسين الأداء، أو عندما يتم مقارنة مستوى العمليات في نفس منظمة الأعمال، والشكل التالي يوضح هيكل تطبيقي للقيمة الاقتصادية المضافة[7].

المضافة[7].

[1] هواري سويسي، **مرجع سابق**، ص 60.

[2] David otley, **performance management a framework for management control systems research** , , management accounting research, n 10, 1999, p371.

[3] هشام بحري، **مرجع سابق**، ص 16.

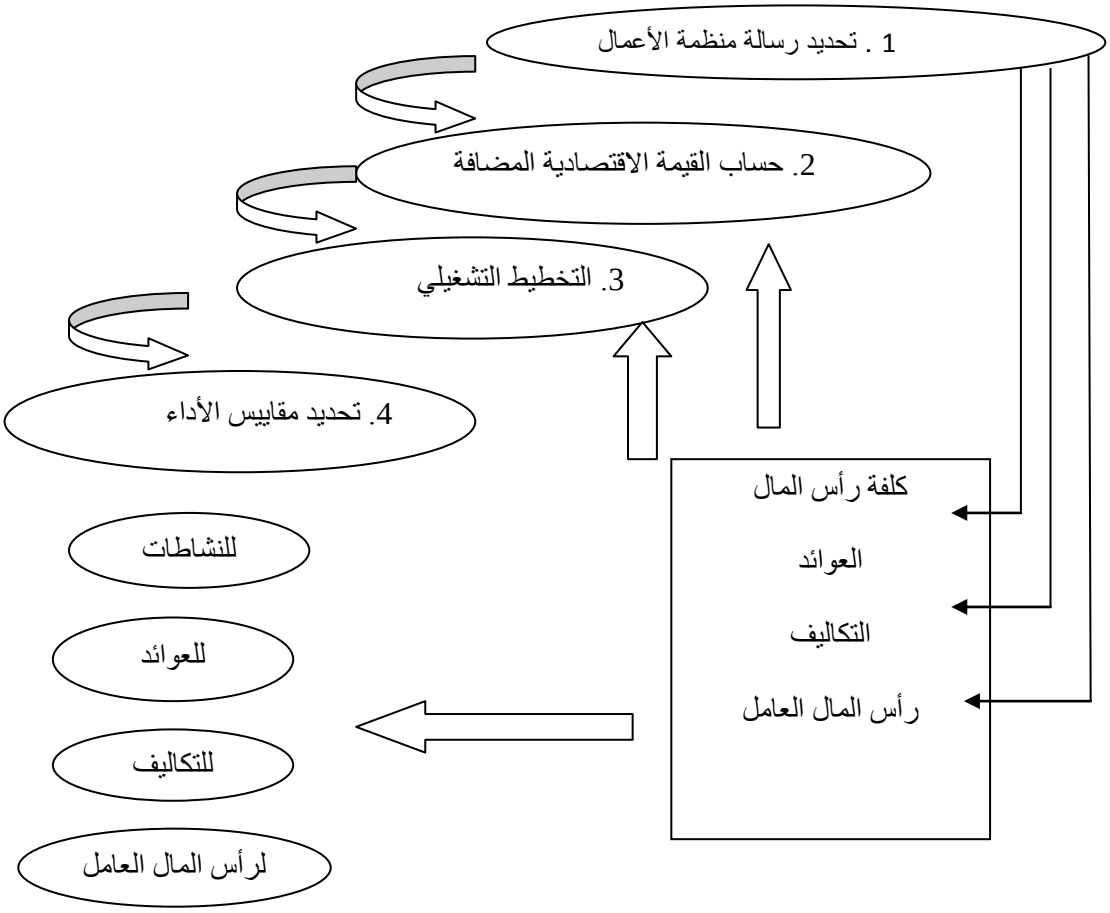
[4] المنظمة العربية للتنمية الإدارية، **دور المحاسبة في تعظيم قيمة المؤسسات**، بحوث وأوراق عمل ملتقى (ادوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في تعظيم قيمة المؤسسات)، مصر، 2007، ص 104.

[5] هشام بحري، **مرجع سابق**، ص 16.

[6] المنظمة العربية للتنمية الإدارية، **مرجع سابق**، ص 111.

[7] طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية– منظور منهجي متكامل– **مرجع سابق**، ص 495.

شكل رقم (2) : هيكل تطبيقي للقيمة الاقتصادية المضافة



المصدر : طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس،_الإدارة الإستراتيجية– منظور منهجي متكامل– مرجع سابق، ص 495.

ولقد اجري حوار مع بنيت ستيوارت كبير الاستشاريين بشركة ستيوارت بالإجابة على الأسئلة التالية [1]:

السؤال الأول :

تدعي كل الشركات أنها تولد قيمة مضافة للمساهمين، فما الذي يميز الشركات التي تستخدم مؤشر القيمة المضافة عن الشركات التي لا تستخدمه؟

الجواب :

الشركات التي لا تستخدم مؤشر القيمة المضافة إما أنها تغلب اعتبارات الأجل القصير أو المتوسط أو الطويل، وهنا نقطة اختلافنا عنها، فالشركات التي تستخدم مؤشر القيمة المضافة فتستطيع دمج كل هذه الاجال في مؤشر واحد. هذا هو الفارق الوحيد بين هذين النوعين من الشركات.

[1] ايثان راسل، بول فريجه، **استخدام المؤشرات لاتخاذ القرارات الإدارية، الإدارة بالقيمة الاقتصادية المضافة**، الشركة العربية للإعلام العلمي، القاهرة، السنة 10، العدد 5، 2002، ص ص 7 – 8.

السؤال الثاني :

كيف يحقق مؤشر القيمة المضافة هذا الدمج بين الاجال القصيرة والمتوسطة والطويلة ؟

الجواب :

عندما تستثمر تتوقع أن يدر عليك استثمارك الإيرادات خلال فترة زمنية محددة. فإذا قلنا انك استثمرت 3 ألاف دولار في مشروع ما. فلابد انك تتوقع أن يدر عليك هذا المشروع طوال فترة تشغيله ما يزيد عن هذا المبلغ، ويستطيع مؤشر القيمة المضافة أن يحسب لك القيمة الحالية لهذا التيار من الإيرادات المتوقعة.

فالقيمة المضافة تحسب حجم الاستثمارات المخصصة للمشروع وتخصمها من القيمة الحالية للمشروع. لا من القيمة المتوقعة منه. على العكس مما يحث في الشركات التي تستخدم المؤشرات

المحاسبية، والتي تستثمر في مشروعات لا تحسب قيمتها الحالية. فإذا استحال عليها حساب الإيرادات المتوقعة بدقة فإنها تعتبر المشروع ذا اجل طويل. وإذا استطاعت أن تحسب الإيرادات المتوقعة فإنها تسميه مشروعا للأجل القصير.

الأمور ابسط كثيرا مع مؤشر القيمة المضافة. فالمسألة تكمن في حساب القيمة المضافة وهامش المخاطرة للاستثمارات.فكلما امتد اجل المشروع زادت درجة المخاطرة التي يمكن حسابها بوضع هامش خصم على الإيرادات المتوقعة فتنتج لدينا القيمة الحالية للمشروع. فإذا قارناها بقيمة الاستثمار عرفنا ما إذا كان المشروع يولد قيمة مضافة أم لا.

السؤال الثالث :

هل تعطينا مثالا على هذا الكلام النظري ؟

الجواب :

نعم بعد أن تبنت شركة "كوكاكولا" مؤشر القيمة المضافة كمقياس للأداء، تغير أسلوبها في العمل عن بقية منافسيها، فقد تجرأت على التوسع في اقتحام مجالات جديدة تضيف قيمة لكل الموظفين وحملة الأسهم، مؤشر القيمة المضافة يحسب حجم المخاطرة الاستثمارية ويمنح الإدارة القدرة على اتخاذ قرارات لا تستطيع الشركات الأخرى حتى مجرد التفكير فيها. الآن لا تعتمد شركة "كوكاكولا" في توليد القيمة المضافة على مجال واحد، بل أن قيمتها المضافة تأتي من مجالات عديدة.

السؤال الرابع :

هل القيمة الاقتصادية المضافة مجرد مؤشر لقياس الأداء وجذب المستثمرين ؟

الجواب :

القيمة المضافة تتطلب تعديل الغايات الإستراتيجية للشركة. فالشركات التقليدية تركز على مؤشرات تسويقية مثل نصيب الشركة من السوق، أما الشركات التي تطبق القيمة الاقتصادية المضافة فتركز على عائد الاستثمار والقيمة الحالية الصافية.

2.4انتقادات القيمة الاقتصادية المضافة :

هناك عدة انتقادات وأوجه قصور مرتبطة بالقيمة الاقتصادية المضافة لكننا سنختار منها ما يلي[1]:

ـ لا توافق جميع دورات النشاط، فالمؤسسات التي لديها تسهيلات في التمويل تكون دورة نشاطها طويلة، وبذلك تتعقد عملية التقييم وتجعل من القياس السنوي اقل ملائمة لها ؛

ـ تركز على الأداء لسنة مالية واحدة أي الأداء في الأجل القصير ؛

ـ تسجيل محدودية القياس عند استعمالها في الأنشطة البنكية والمالية .

المطلب الثاني : الأدوات الحديثة المستخدمة في قياس وتقييم الأداء

نظرا للعديد من الانتقادات الموجهة إلى المقاييس التقليدية المستخدمة في تقييم الأداء والتي رأينها من قبل فقد اتجهت الوحدات والمنظمات الاقتصادية إلى تطوير وابتكار مقاييس جديدة لقياس وتقييم الأداء والتي تأخذ في الحسبان أوجه جديدة غير مالية كرضا الزبون، وقد اقترح العديد من الباحثين طرق وأدوات مختلفة لقياس وتقييم الأداء يتم من خلالها تجميع مقاييس الأداء المالية وغير المالية في أداة واحدة وهذا بهدف إعطاء صورة واضحة عن أداء الوحدات الاقتصادية والتي تقابل التغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة ومن بين هذه الأدوات هي :

1. مدخل أصحاب المصالح :

على الإدارة العليا لمنظمات الأعمال أن تضع واحدا أو أكثر من مقاييس الأداء لكل مجموعة من أصحاب المصالح في المنظمة والتي يجب أن تقابل أهدافهم فيها. فالطبيعة المتشابكة لأهداف منظمات الأعمال وحاجات الأطراف المرتبطة بها تنسحب على طبيعة مجالات الأداء التي تغطي تلك الأهداف المتشابكة، وتفرض على منظمات الأعمال تحقيق الحد الأدنى من التنسيق والتلاؤم بين تلك الأهداف، بحيث تكون نتائج قياس الأداء في مختلف المجالات متناغمة بالشكل الذي يدعم الأداء الكلي لمنظمة الأعمال .

وعلى أهداف المصالح والحقوق بوصفها مجالات أداء رئيسية ينبغي على منظمة الأعمال قياس الأداء المنظمي من خلالها وفق مقاييس ومعايير تلاؤم كل مجال بما يمثله من أطراف مرتبطة به،

والجدول التالي يبين أهم مجاميع أصحاب المصالح والحقوق، ومقاييس الأداء التي تؤشر أهدافهم ومصالحهم[1].

[1] هواري سويسي، **مرجع سابق**، ص 64.

جدول رقم (09) : مجاميع أصحاب المصالح والحقوق وتأثيرهم على أداء المنظمة

فئة أصحاب المصالح والحقوق	قياس الأداء على المدى القريب	قياس الأداء على المدى البعيد
المستهلكون	ـ مبيعات (القيمة والحجم) ـ المستهلكين الجدد ـ عدد احتياجات المستهلكين الجدد التي تم توفيرها	ـ النمو في المبيعات ـ معدل دوران المستهلكين ـ المقدرة على السيطرة على الأسعار
المجهزون الموردون	ـ كلفة المواد الأولية ـ زمن التسليم ـ المخزون ـ توفير المواد الأولية	ـ معدلات النمو في كل من : كلفة المواد الأولية زمن التسليم المخزون أفكار المجهزين الجديدة
المجتمع المالي (المساهمون)	ـ العائد على الأسهم ـ القيمة السوقية للسهم ـ عدد القوائم التي توصي بشراء أسهم المنظمة ـ العائد على حق الملكية	ـ القدرة على إقناع سوق الأوراق المالية بالإستراتيجية المتبعة ـ النمو في العائد على حق الملكية
الأفراد	ـ عدد الاقتراحات ـ الإنتاجية ـ عدد الشكاوى	ـ عدد الترقيات من الداخل ـ معدل الدوران
الجهات التشريعية	ـ عدد التشريعات الجديدة التي تؤثر في المنظمة ـ العلاقات مع الأعضاء والطاقم	ـ عدد القوانين الجديدة التي تؤثر على الصناعة ـ مستوى التعاون في المواجهات التنافسية
جمعيات حماية المستهلك	ـ عدد الاجتماعات ـ عدد المواجهات غير الودية ـ عدد مرات تكوين الائتلافات ـ عدد القضايا المرفوعة	ـ عدد مرات التغير في السياسات نتيجة ضغوط الجمعيات ـ عدد مرات المطالبة بالمساعدة من قبل الجمعيات
المدافعون عن البيئة	ـ عدد اللقاءات ـ عدد المواجهات غير الودية ـ عدد مرات تكوين الائتلافات ـ عدد الشكاوى لدى الجهات المتخصصة ـ عدد القضايا المرفوعة	ـ عدد المطالبات بالمساعدة من قبل المدافعين عن البيئة

[1] طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية– منظور منهجي متكامل– **مرجع سابق**، ص 492.

المصدر : طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية– منظور منهجي متكامل– **مرجع سابق**، ص 493.

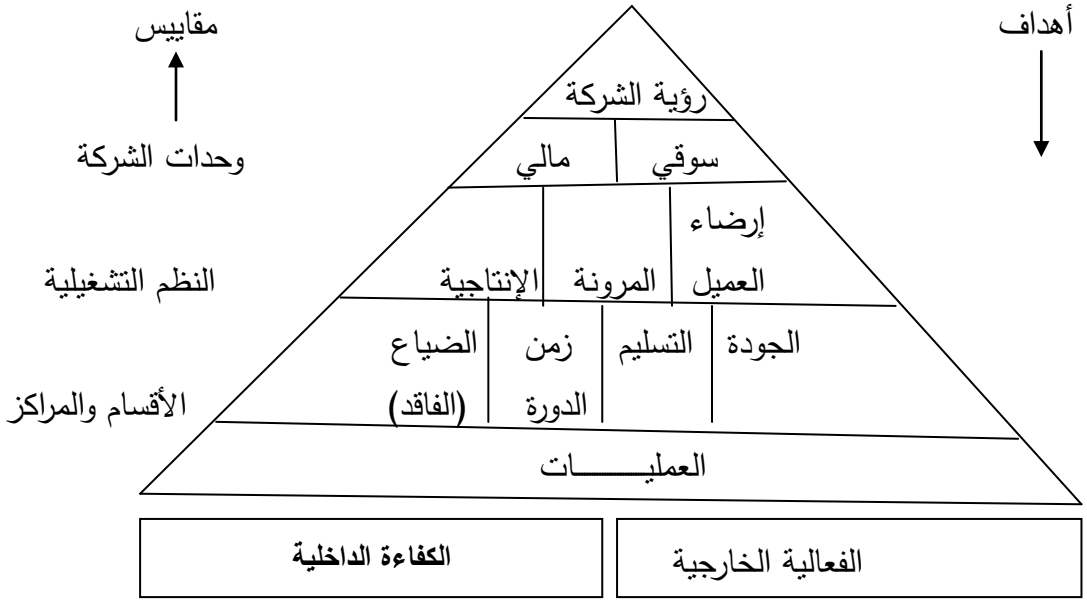
2. نموذج هرم الأداء :

وهو نموذج اقترحه MC NAIR ET. AL وأطلقوا عليه هرم الأداء كمثال لنظام متكامل لتقويم الأداء وكما يظهر في الشكل، إذ يتم ترجمة أهداف الوحدة الاقتصادية من أعلى الهرم إلى أسفله وترجمة المقاييس من أسفل الهرم نحو الأعلى، وتستند عملية تحديد الأهداف على الرؤية الإستراتيجية للوحدة الاقتصادية مثل أهداف الحصة من السوق، والإيراد، والأرباح والتي على أساسها يتم تحديد الاستراتيجيات ووضع الموازنات والتنبؤات المالية لتحقيق هذه الاستراتيجيات ثم تأتي بعد ذلك الخطوة الهامة والأساسية بترجمة أهداف الوحدة إلى مقاييس مفيدة للمستوى التشغيلي والمتمثلة ب (الإنتاجية، المرونة، رضا الزبون) ويتم تعزيز هذه المقاييس بالتركيز على أربعة مناطق لقياس الأداء في الأقسام ومراكز العمل وهي الضياع وزمن الدورة والتسليم والجودة[1]، ويمكن تحقيق الترابط من خلال الهرمية في قياس الأداء، فالهرمية تحقق الترابط والموائمة بين الأهداف والاستراتيجيات من ناحية، وبين الأهداف والاستراتيجيات وبين ما تقوم به الأقسام والمستويات الإدارية المختلفة من ناحية أخرى، وتحقيق التوازن أيضا بين الأهداف القصيرة الأجل والتي تعمل على تحقيق الأهداف الطويلة طويلة الأجل، وتوافر الهرمية في قياس الأداء يسهل من عملية قياس وتقييم الأداء[2].

[1] سحر طلال إبراهيم، **تقويم أداء الوحدات الاقتصادية باستعمال بطاقة الأداء المتوازن** ـ دراسة تطبيقية في شركة زين السعودية للاتصالات، مجلة بغداد، كلية العلوم الاقتصادية، العراق، العدد 35، 2013، ص 353.

[2] عمر إقبال توفيق، **دور بيئة التصنيع الحديثة على تطوير مقاييس الأداء** ـ دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية التمويلية اليمنية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت ـ كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 5، العدد 15، 2009، ص ص : 63 – 64 .

شكل رقم (3) : هرم الأداء لـ (Mc Nair)



المصدر: عمر إقبال توفيق، **دور بيئة التصنيع الحديثة على تطوير مقاييس الأداء ـ دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية التمويلية اليمنية** ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 5، العدد 15، 2009، ص 65.

3. نموذج قياس النتائج ومحددات النتائج :

ويركز هذا النموذج على قياس أداء الوحدات الإستراتيجية التي تساهم في تحقيق الأهداف الرئيسية للوحدة وهناك نوعين رئيسيين من مقاييس الأداء وفق هذا النموذج وكما يوضحه الجدول وهي[1]:

- ✓ المقاييس المرتبطة بنتائج أداء الوحدات الإستراتيجية وتتمثل بمقاييس الأداء المالي ومقاييس المنافسة المالية وغير المالية.
- ✓ المقاييس التي ترتكز على عوامل ومحددات نجاح الأداء وتشمل الجودة والمرونة والاستخدام الأفضل للموارد والحداثة.

[1] سحر طلال إبراهيم، **مرجع سابق**، ص 353.

جدول رقم (10) : نموذج قياس النتائج ومحددات النتائج

النتائج	الأداء المالي	الربحية، السيولة، هيكل رأس المال، نسب السوق
	التنافسية (المقاييس المالية وغير المالية)	نصيب ووضع السوق النسبي، نمو المبيعات، مقاييس الزبون
محددات النتائج	الجودة	الثقة، الاستجابة، المظهر، النظافة، الأناقة، الراحة،الكفاءة، الأمان
	المرونة	مرونة حجم الإنتاج، سرعة التسليم،مرونة المواصفات
	الاستخدام الأفضل للموارد	الإنتاجية، الكفاءة
	الحداثة	أداء عملية التحديث

المصدر : سحر طلال إبراهيم، **مرجع سابق**، ص 354.

4. مدخل التميّز في الأعمال :

يشتمل نموذج التميز في الأعمال على تسعة محاور لكل واحد منها وزنه الخاص من حيث الأهمية ، وهذه المحاور هي :

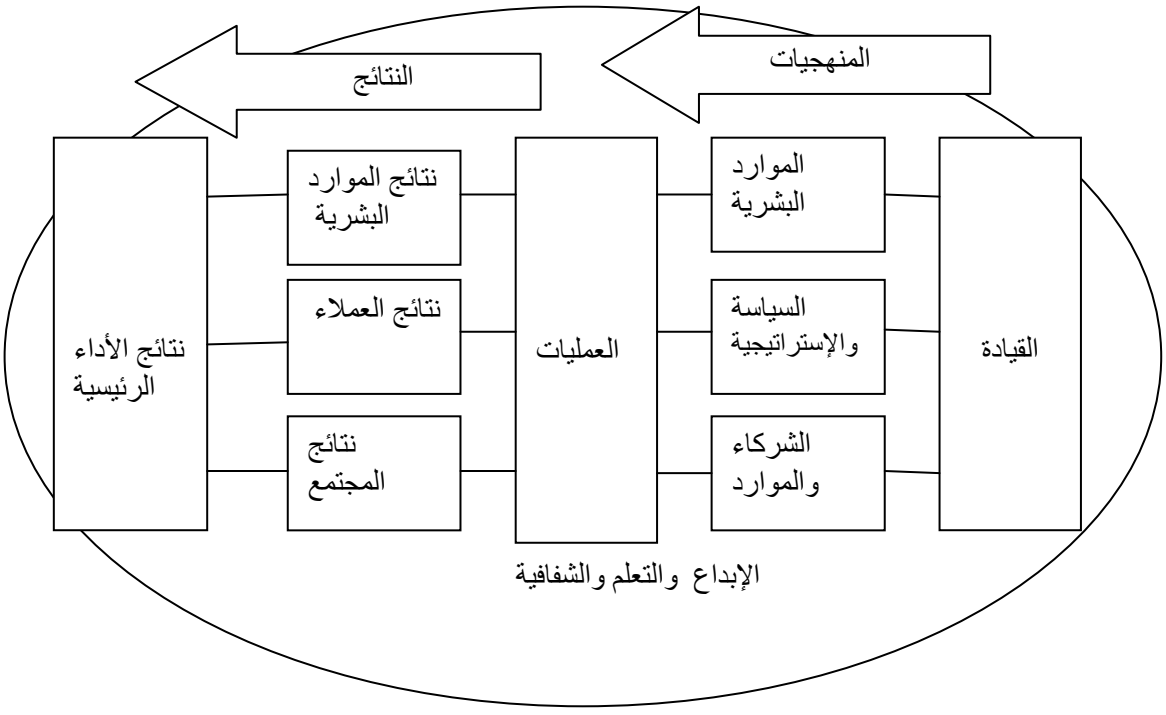
- ✓ القيادة : كيفية توجيه مدراء الإدارة العليا بالمنظمة، وكيفية تعامل المنظمة مع مسؤولياتها أمام الأفراد والمجتمع.
- ✓ الموارد البشرية : كيفية تمكين المؤسسات من تطوير جميع إمكانيات العاملين، وكيفية توحيدهم مع أهداف منظمة الأعمال.
- ✓ السياسة والإستراتيجية : كيفية تحديد منظمة الأعمال للاتجاه الاستراتيجي وكيفية تحديدها لخطط العمال الرئيسية.
- ✓ الشراكة والموارد : وتتمثل باختيار الأساليب الملائمة للتحالفات والشراكة مع الآخرين، وسبل استغلال الموارد بشكل امثل.
- ✓ العمليات : دراسة جوانب كيفية تصميم وإدارة وتحسين العمليات الأساسية في عمليات الإنتاج والإسناد والتسليم في منظمة الأعمال.
- ✓ نتائج الموارد البشرية : وتتضمن تحديد منظمة الأعمال لاحتياجات وتوقعات وطموحات العاملين ووضع مؤشرات لذلك.
- ✓ نتائج العملاء : كيف تحدد المنظمة متطلبات وتوقعات العملاء، وتبني العلاقات مع العملاء؛ وتكسب العملاء وتحاول إرضاءهم والمحافظة عليهم، واستقطاب عملاء جدد.

- ✓ نتائج المجتمع : التي تشير إلى احتياجات وتوقعات وطموحات المجتمع وجوانب المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية من قبل المنظمة تجاه المجتمع.
- ✓ نتائج الأداء الرئيسية : مستوى تحسن أداء منظمة الأعمال في محاور عملها الرئيسية.

يستخدم نموذج التميّز في الأعمال بشكل ناجح كإطار للإدارة الإستراتيجية؛ حيث انه من خلال هذا الإطار أخذت منظمات الأعمال ترى نفسها بطريقة أكثر شمولية تجعل منها قادرة على ربط نتائج أعمالها بالغايات الإستراتيجية وتكامل وتوحيد جهود إدارة الأداء، كما يستخدم نموذج التميز في الأعمال لتحديد الكيفية التي تعمل فيها إدارة المنظمات على تحسين الأداء ووضع المعايير اللازمة والمساعدة على تقوية التركيز على النتائج.

ومن هنا ترى كثير من منظمات الأعمال بأن نموذج التميّز في الأعمال يعد الأفضل من بين النماذج الموجودة الأخرى وذلك لأنه يجبر هذه المنظمات على التركيز على جميع جوانب الأداء، وخصوصا الأفراد والعملاء ومعطيات الرسالة ونظام المنظمة. والشكل التالي يوضح مدخل التميّز في الأعمال .

شكل رقم (4) : مدخل التميّز في الأعمال.



المصدر : طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية– منظور منهجي متكامل– **مرجع سابق**، ص 497.

5. نموذج لجنة معايير المحاسبة الإدارية الأمريكية :

قامت لجنة معايير المحاسبة الإدارية الأمريكية بوضع نموذج شامل لتقويم الأداء وأوصت فيه باختيار الوحدة الاقتصادية لمقاييس الأداء التي تتناسب مع ظروفها واحتياجاتها والإستراتيجية التي تتبعها ويتكون هذا النموذج من 6 مجموعات رئيسية لمقاييس تقويم الأداء يلخصها الشكل رقم (06) وهي على النحو التالي[1] :

- **المجموعة الأولى : المقاييس البيئية :**

يجب أن تكون الوحدة الاقتصادية على علم تام بمسؤولياتها البيئية والحفاظ عليها وذلك من نواحي عديدة مثل أسلوب استخدامها للموارد المحدودة وعمليات إعادة التدوير ودرجة الإدمان والسلامة في عمليات الوحدة.

- **المجموعة الثانية : مقاييس السوق والمستهلك :**

لقد أصبح رضا الزبون من أهم اهتمامات الوحدة سواء من حيث رضاءه عن جودة السلعة أو الخدمة وسرعة تقديمها والحصول عليها في الوقت المناسب وبالتكلفة المناسبة وبالتنوع الذي يرغبه ، ويتوقف ذلك على طبيعة الزبائن واختلاف الأسواق ومجموعات الزبائن، ولهذا يجب على الوحدة أن تحدد مقاييس الأداء التي تقيس المؤشرات بناءا على تقسيم السوق إلى قطاعات سواء على أساس جغرافي أو على أساس مجموعات الزبائن لتحديد الربحية سواء لكل زبون أو لكل منطقة جغرافية على حدة.

- **المجموعة الثالثة : المقاييس التنافسية :**

يجب على الوحدة أن تعرف أحوال منافسيها وتدرسها وتتوافر لديها معلومات وافية عن نقاط الضعف ونقاط القوة التي يتمتع بها المنافسون وكذلك عن العمليات الداخلية وإجراءات سير العمل واستثماراتهم وأساليب تمويلهم ونوع العمالة التي يستخدمونها وإذا تجاهلت الوحدة هذه المعلومات فإن الوحدة لا تشعر بمنافسيها إلا بعد أن يصبحوا أقوياء.

- **المجموعة الرابعة : مقاييس التشغيل الداخلية :**

أشارت اللجنة إلى أهمية جودة أداء الإجراءات الداخلية للعمل لأنها تعتبر نقطة اتصال بين الموردين والزبائن ولهذا فهي تعمل على تحويل مدخلاتها إلى مخرجات وذلك بأعلى درجة من الجودة وبأقل تكلفة وفي الوقت المطلوب وبقيمة مضافة عالية ويجب أن تحدد الوحدة الاقتصادية إجراءات العمل ذات الأهمية الكبيرة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للوحدة الاقتصادية.

[1] سحر طلال إبراهيم، **مرجع سابق**، ص ص : 354 – 355.

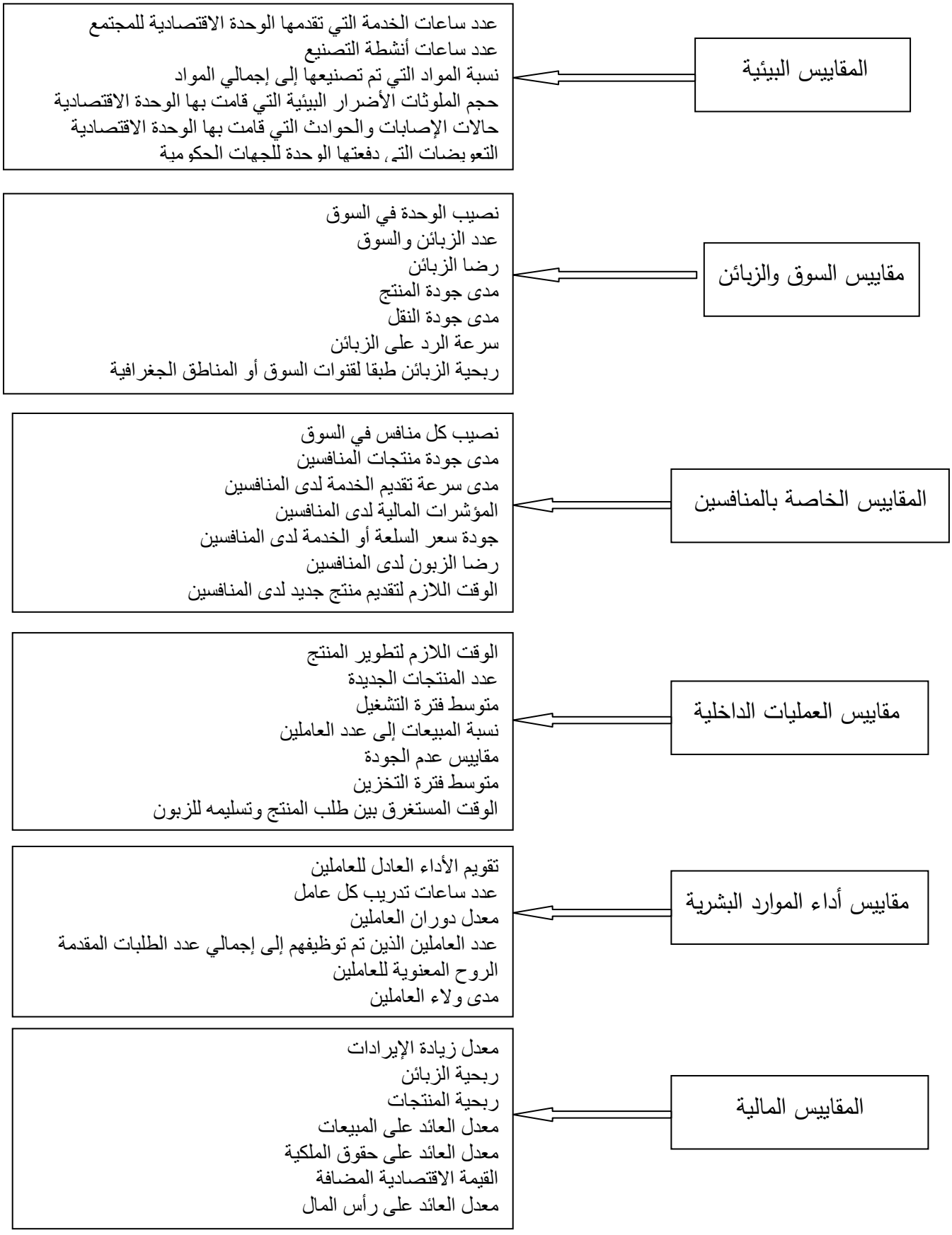
❖ **المجموعة الخامسة : مقاييس أداء الموارد البشرية :**

إن رضا العاملين لا يقل أهمية عن رضا الزبون ويجب إن يشعر العاملين بالرضا لكي تستمر الوحدة الاقتصادية وتحقيق أهدافها الإستراتيجية.

❖ **المجموعة السادسة : المقاييس المالية :**

هناك العديد من المقاييس المالية من وجهة نظر المساهمين لقياس أداء الوحدة مثل معدل العائد على المبيعات ومعدل العائد على حقوق الملكية والقيمة الاقتصادية المضافة وغيرها.

شكل (5) : نموذج لجنة معايير المحاسبة الإدارية الأمريكية



المصدر : سحر طلال إبراهيم، **مرجع سابق**، ص 355.

6. لوحة القيادة : (جداول القيادة) :

1.6 مفهوم لوحة القيادة :

جاءت جداول القيادة في إطار الخصائص الجديدة المنتظرة من أدوات مراقبة التسيير، فهي أداة قديمة تم تجديدها سواء من ناحية مبادئها أو من ناحية تطبيقها، فهي لا تعدوا أن تكون مجرد نظرة محسنة للأدوات التقليدية لمتابعة الأداء، وعلى عكس ذلك تتميز جداول القيادة عن أدوات المتابعة الأخرى لمراقبة التسيير ب [1]:

ـ قدرتها على الموازنة بين تكلفة ودقة وأجل المعلومة ؛

ـ الطبيعة الأصلية للمعلومة والتي تبين الأداء المتعدد الأبعاد عوضا عن الأداء المالي ؛

ـ وجود طريقة للاختيار توجه المتابعة نحو مؤشرات مرتبطة بالإستراتيجية وكيفية تذويبها في مخططات العمل عوضا عن توجيهها نحو كل ما يمكن قياسه اقتصاديا وهي طريقة OVAR وهي اختصار ل: Objectifs – Variables d'action – responsabilité أي أهداف، متغيرات، عمل، مسؤوليات .

وتعرف جداول القيادة بأنها " مجموعة مؤشرات منظمة في نظام يتابعه نفس المسؤول أو المجموعة، تساعد على اتخاذ القرار، التنسيق ومراقبة أعمال قسم معين"[2]، وهي تتميز بما يلي [3]:

- يتم إعدادها وتمثيلها في وقت قصير بشكل مناسب وهادف للفت انتباه المعنيين، يركز فيها على أهم النقاط التي تسمح بمتابعة أداء كل مسير، وذلك بمراعاة طبيعة وحجم نشاط كل مسؤول عملي؛
- تكون واضحة وسهلة التفسير، حيث تسمح لجميع أعضاء الفريق بالتحاور بلغة مشتركة حول نتائج أدائهم، ومن ثم التفاهم حول الإجراءات التصحيحية المناسبة وفي الوقت المناسب؛
- يتم إعدادها بشكل دوري حسب احتياجات المسؤولين ولمواكبة التغيرات، سواء الداخلية منها أو الخارجية.

2.6 الشكل العام لجداول القيادة :

لا يوجد شكل نموذجي للوحات القيادة، بل هناك أشكالا مختلفة تتغير حسب حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها، وكذا المستوى التنظيمي الذي تتواجد به لوحات القيادة وخصائص القطاع وحاجات المسؤولين، غير أن هناك

[1] نعيمة يحياوي، **أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق دراسة حالة : قطاع صناعة الحليب**، أطروحة دكتوراة، جامعة باتنة، 2008–2009، ص 252.

[2] مقري زكية، نعيمة يحياوي، **التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية**، دار الراية، الأردن، ط 1، 2015، ص 329.

[3] رحيم حسين، بونقيب احمد، **دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير**، أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة ، العدد 4، ديسمبر2008، ص – ص : 4 – 5.

نقاطا مشتركة تشترك فيها كافة أنماط لوحات القيادة، وفي هذا الصدد نشير إلى أن معظم لوحات القيادة تحتوي أربعة مناطق كما هو مبين في الجدول التالي[1] :

جدول رقم (11) : لوحة القيادة

لوحة القيادة الخاصة بمركز مسؤولية ما			
منطقة الأصناف	**النتائج**	**الأهداف**	**الفروق**
الصنف 1 : ـ مؤشر أ ـ مؤشر ب **الصنف 2 :** **الصنف ن :**			

المصدر : رحيم حسين، بونقيب احمد ، **دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير**، أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة ، العدد 4، ديسمبر، 2008، ص 5.

- **منطقة الأصناف :**

تتمثل عموما في مراكز المسؤولية (المصالح، الورشات...)، وهذه الأصناف تابعة لمسؤول معين، وكل صنف يرتبط بالجهة التي فوض لها المسؤول جزءا من صلاحيته وتفاوض معها على تحقيق أهداف محددة. فمثلا يمكن أن يمثل الصنف رقم 1 نشاط الصيانة، والمسؤول عنها هو مدير الصيانة. وكل صنف من الأصناف يضم مجموعة مؤشرات خاصة به، تسمح للمسؤول عن المركز بالتركيز على أهم النقاط الأساسية في إدارته.

ويجدر التنبيه إلى أن المؤشرات تعد المكون الرئيسي للوحات القيادة، إذ أن هذه الأخيرة ما هي سوى عرض لأهم المؤشرات والمعلومات التي تساعد المسؤولين في إدارة عملياتهم. والمؤشر ليس مجرد رقم مرجعي، بل هو يمثل دليلا مستوحى من مجموعة معطيات وأهداف. ومن أمثلة المؤشرات : نمو المبيعات، معدل التغيب، عدد الطلبيات، الخ. وتسمح المؤشرات بتقويم الأعمال وأداء العمال ومتابعة العمليات ورصد التغيرات.

- **منطقة النتائج الفعلية :**

إن النتائج المعروضة بهذه المنطقة يمكن أن تكون شهرية (خاصة بشهر واحد) أو تراكمية (مجموعة نتائج الشهر منذ بداية السنة). كما يمكن أن تكون شهرية وتراكمية معا. والمعلومات المتواجدة في لوحة القيادة تربط عادة بعنصرين : النشاط والأداء المالي لمركز المسؤولية، ويعبر عن النشاط من خلال وحدات

[1] رحيم حسين، بونقيب احمد، **مرجع سابق**، ص ـ ص 5 – 7.

نشاط (عدد الوحدات المنتجة، كمية المواد المستهلكة، عدد ساعات العمل ...)، وكذا من خلال مؤشرات نوعية مثل معدل الغياب، حصة السوق، وغيرها. أما بالنسبة للأداء المالي لمراكز المسؤولية فيعبر عنه من خلال الأعباء والتكاليف، هوامش ومساهمات المنتجات، النتائج الوسطية (قيمة مضافة، التمويل الذاتي ...) وغيرها.

وفضلا عن عرض نتائج لوحات القيادة شهريا وتراكميا، يمكن عرض النتائج المرتبطة بالنشاط والأداء المالي في وثيقة واحدة معبر هنا بمؤشرات كمية ومالية، أو الفصل ما بين نتائج الأداء المالي والنتائج المتعلقة بالنشاط لنفس مراكز المسؤولية لتسهيل عملية المتابعة وتحديد الخلل.

- **منطقة الأهداف :**

تظهر في هذه المنطقة من لوحة القيادة الأهداف التي حددت لفترة زمنية معينة. والأهداف المعروضة بهذه المنطقة يمكن أن تكون أهداف شهرية أو تراكمية أو الاثنين معا، كما يمكن أن تكون أهداف تخص النشاط أو الأداء المالي أو الاثنين.

- **منطقة الفروق :**

يتم الحصول على الفروق (أو الانحرافات) بإيجاد الفرق بين الأهداف والنتائج الفعلية، ويعبر عنها بقيم مطلقة أو بنسب مئوية، حسب طبيعة المؤشرات. ويتم عرض الفروق إما حسب الزمن (فروق شهرية، تراكمية، أو الاثنين)، أو حسب النشاط والأداء (فروق تخص النشاط، أو تخص الأداء المالي، أو الاثنين معا).

- **مناطق إضافية في لوحة القيادة :**

في اغلب الأحيان يكون مفضل تكملة لوحات القيادة بنقاط أساسية مرجعية متمثلة مثل نتائج الدورة السابقة (للمقارنة مع الدورة الحالية)؛ الهدف المراد تحقيقه في نهاية الدورة؛ النتيجة المحتمل تحقيقها في نهاية السنة؛ والبرنامج قيد التنفيذ بغرض تركيز الجهود على الأهداف التشغيلية المتبقية.

3.6فوائد وحدود جداول القيادة :

أدى التطور الحاصل في مقاييس الأداء إلى فوائد كبيرة منها زيادة القدرة على التشخيص والتقييم إلا انه يوجد دائما بعض النقائص نتيجة لتطور أداء المؤسسات .

✓ **فوائد لوحة القيادة** نذكر ما يلي[1] :

- يعد جدول القيادة ميزة تنافسية إذا تم إعداده بشكل جيد، إذ أن الإدارة العامة تبحث عن معرفة النتائج والأداء في الوقت الفعلي بصفة ضرورة حتمية. كما أن العولمة تفرض على المؤسسات التي تدخل أسواق يتزايد تعقيدها وتنافسيتها أن تتكيف بصفة مستمرة وسريعة وعلى مختلف المستويات

[1] زكية مقري، نعيمة يحياوي، **مرجع سابق**، ص – ص 339 – 340.

(التجارية، الإنتاجية، المالية). وللاستجابة لهذه التطورات تحتاج الإدارة العامة باستمرار إلى معطيات ملائمة حول التعديلات الواجبة، وهذا ما يوفره جدول القيادة إذا تم تكييفه بشكل يسمح بإعطاء الميزة التنافسية التي تحتاجها المؤسسة.

- إمكانية تعويض مراقبة التسيير : إن تكوين شبكة من جداول القيادة وتبيان لكل مسؤول عملي التعديلات الضرورية للتحكم في مركزه يعطي استقلالية في التسيير لكل مسؤول. فهل هذا يجعل جدول القيادة يعوض ويحل مكان مراقبة التسيير؟ والجواب سيكون بالنفي، لأن مراقبة التسيير تبقى الأصل في إعداد هذه الأداة، إذ تساعد على تحديد الأهداف والمعالم بالتعاون مع المعنيين كما تسمح بالحوار والمناقشة أثناء استغلال الجداول.

✓ **حدود جداول القيادة :**

لقد بين الواقع التطبيقي لهذه الأداة وجود عدة حدود تنقص من فعاليتها ومن بينها [1]:

- عدم وجود جدول قيادة مكيف لكل قسم أو مستوى تسلسلي، بل هناك جدول قيادة موحد لا يمثل خصائص كل نشاط ؛
- إعداد جدول قيادة منذ البداية بشكل محدد مع عدم الاكتراث بتكييفه للاحتياجات الجديدة، أو تطويره لمواكبة الأهداف الجديدة ؛
- يبقى لديه نفس الهدف مع هدف الرقابة، فليس هناك سعي لجعله يساعد على التغيير أو التحسن ؛
- غالبا ما تكون دورية جداول القيادة هي نفسها لجميع الأقسام، وهذا لا يتناسب مع بعض المهام ؛
- إن تصميم جداول القيادة من مهام الذين سيستعملونه وهذا سيجعله بعيدا عن الواقع أو الميدان؛
- يتم في بعض الأحيان اختيار مؤشرات لا ترتبط بالإستراتيجية وهذا سيحول دون توجيه العمل في الوقت المناسب؛
- غياب الأساس المرجعي الخارجي للمؤشرات، فغالبا ما يتم إعدادها بشكل داخلي الأمر الذي سيقف دون المقارنة مع مؤسسات منافسة ؛
- لا تسمح جداول القيادة بتوضيح العلاقات الأفقية بين المؤشرات .

ونتيجة لكل ذلك تم التفكير في كيفية تطوير جداول قيادة جديدة تسمح بمتابعة وتحسين كل مستويات العمل والقرار في الوقت المناسب سواء من الناحية المالية أو من الناحية غير المالية وتساعد في التحكم في الأداء، وتوصلت الأبحاث إلى ما يطلق عليه بلوحة القيادة المستقبلية أو ما يعرف بطاقة الأداء المتوازن.

[1] نعيمة يحياوي، **مرجع سابق**، ص – ص 261 – 262.

7. بطاقة الأداء المتوازن :

تعد بطاقة الأداء المتوازن نموذج حديث تعتمده إدارة المؤسسات في قياس مستوى التقدم في الأداء باتجاه تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسات الاقتصادية، وتتكون هذه البطاقة من أربعة محاور أساسية وهي : المحور المالي، محور العملاء، محور العمليات الداخلية، ومحور التعلم والنمو، بالإضافة إلى محاور أخرى كالمحور البيئي .

ونظرا لأهمية بطاقة الأداء المتوازن وكونها تمثل الحجر الأساسي لهاته الأطروحة، فسوف يتم مناقشتها مفصلة في الفصل القادم .

خلاصة الفصل :

لقد تناول هذا الفصل ماهية الأداء بالنسبة للمؤسسات والذي يعد مفهوما جوهريا وهاما بالنسبة لها، وتمت الخلاصة إلى أن الأداء يتمثل في قدرة المؤسسات على استغلال كل مواردها المتاحة بشكل جيد،وتطرقنا إلى المصطلحات المشتركة مع الأداء : الفعالية، الكفاءة، الإنتاجية، التنافسية، الربحية. ونظرا لاهتمام المؤسسات بهذا المفهوم كان لابد عليها ولزاما معرفة كيفية قياس وتقييم أدائها وتعتبر عملية قياس الأداء وتقييمه (قياس النتائج الفعلية ومقارنتها بالأهداف المرسومة مسبقا) للوقوف على واقع أداء المؤسسات والانحرافات التي قد تحصل قصد اتخاذ إجراءات تصحيحية.

ولقد تنوعت مقاييس الأداء من أدوات تقليدية تسمح بقياس وتقييم الأداء بمؤشرات مالية بحتة إلى أخرى حديثة تسمح بعملية التقييم بمؤشرات مالية وغير مالية في نفس الوقت، ورغم المنافع المحققة من استخدام الأدوات التقليدية في قياس وتقييم الأداء للمؤسسات، إلا أنه وبسبب التطور السريع لبيئة الأعمال الحديثة، الأمر الذي جعل من الأدوات التقليدية غير كافية لتلبية احتياجات المؤسسات في العصر الحديث، الأمر الذي أدى إلى ضرورة إيجاد أدوات أخرى أكثر شمولية أهمها بطاقة الأداء المتوازن وهو ما سيعرض في الفصل اللاحق.

الفصـــــــــــــل الثالث

دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات

تمهيد :

لقد شهد العصر الحديث العديد من التطورات في العوامل والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والتي أدت إلى تزايد أهمية المعلومات المحاسبية التي تشكل العصب الحيوي في عملية تقييم الأداء ، ولغرض الإفصاح عن قيمة المعلومات الموجودة في القوائم المالية كان لابد من ظهور ما يعرف ببطاقة الأداء المتوازن .

وبطاقة الأداء المتوازن هي عبارة عن نظام يعرض البيانات المالية المتاحة عن مؤسسة ما للحصول على معلومات تستعمل في عملية اتخاذ القرار وتقييم الأداء المالي وغير المالي للمؤسسات في الماضي والحاضر، وكذلك في تشخيص أية مشكلة موجودة (مالية أو تشغيلية أو إدارية) وتوقع ما سيكون عليه الوضع في المستقبل ويتطلب تحقيق مثل هذه الغاية القيام بعملية جمع وتصحيح للبيانات المالية وتقديمها بشكل مختصر وبما يناسب عملية تقييم أدائها المالي وغير المالي، وبالتالي فإن التقييم يهدف إلى التعرف على مواطن القوة وتعزيزها، ومواطن الضعف ووضع الحلول اللازمة لها، ويعتبر بطاقة الأداء المتوازن نموذج جديد في تقييم أداء المؤسسات من الناحية المالية وغير المالية لتأثيرها على الأداء للمؤسسات الاقتصادية.

وقد تم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية :

المبحث الأول : بطاقة الأداء المتوازن مدخل نظري .

المبحث الثاني : إعداد بطاقة الأداء المتوازن .

المبحث الثالث : تقييم أداء المؤسسات باستخدام محاور بطاقة الأداء المتوازن .

المبحث الأول : بطاقة الأداء المتوازن مدخل نظري .

المطلب الأول: نشأة، تطور ومفهوم بطاقة الأداء المتوازن:

سنحاول عرض كيفية نشوء بطاقة الأداء المتوازن وأسباب ظهورها، وإعطائها مفهوم دقيق وواضح .

1. نشأة بطاقة الأداء المتوازن:

نشأت وطبقت الأدوات التقليدية لقياس الأداء في ظروف ميزها الاستقرار، النمو المتواصل وطول دورة حياة المنتجات، وشكلت الحاجة المحدد لغاية المؤسسة والتي تبنى عليها إستراتيجيتها لتحولها بعد ذلك إلى مخططات عملية تجسدها بإجراءات عمل، وكان تخفيض التكاليف كأفضل إستراتيجية اتبعتها المؤسسات في تلك الظروف، أما متابعة الأداء وتقييمه فاقتصر على المعايير المالية ، غير أن هذه الأدوات أصبحت غير قادرة على العمل والتكييف مع المحيط الجديد الذي يشوبه الكثير من الغموض، الاضطراب والتغير السريع، بل أصبحت عائقا أمام قدرة المؤسسة على خلق قيمة اقتصادية على المدى الطويل[1]. ونظرا لمساوئ الأسلوب التقليدي الذي يركز على البيانات المالية السطحية فقط والتي تتقادم بسرعة، لذلك بدأ البحث عن أساليب تقييم أفضل، ومن هنا جاء أسلوب بطاقة الأداء المتوازن والذي يعتبر هيكلا أو إطارا عمليا لقياس أداء المنظمات[2].

تعود جذور فكرة هذه الأداة إلى سنوات الخمسينات، حين قام H a Simon ومجموعة من الباحثين بدراسة كيفية استعمال المعلومة المحاسبية، وتوصلوا إلى أن المسير لا يستند في بناء نظام معلوماته على النظام المحاسبي فحسب، بل هناك مجموعة متنوعة من الأنظمة يستقي منها معلوماته، بالإضافة إلى استخدام المؤشرات المادية كوسيلة للمتابعة اليومية للإنتاج[3].

وتعد بطاقة الأداء المتوازن إحدى الوسائل الإدارية والمالية المعاصرة التي تستند إلى فلسفة واضحة في قياس مستوى التقدم في الأداء باتجاه تحقيق الأهداف، وقد وضع فكرة الأداء المتوازن كل من (Kaplan& North) في عام 1990، حيث قاما بدراسة أجريت على 10 شركات لغرض اكتشاف طرق جديدة في قياس الأداء، وقد توصلت هذه الدراسة إلى إن المقاييس المالية للأداء غير كافية بمفردها لتقويم أداء منشات الأعمال[4] ، وقد طور (Kaplan& North) في عام 1992 نموذجهما (BSC) كإطار يتضمن مقاييس غير مالية لقياس الأداء الاستراتيجي إلى جانب المقاييس المالية التقليدية بهدف إعطاء الإدارة العليا والإدارة التنفيذية نظرة متوازنة عن أداء المنشأة [5].

---

[1] زكية مقري، نعيمة يحياوي، **مرجع سابق**، ص 341.

[2] إحسان محمد ضمين ياغي، نعمة عباس الخفاجي، **التغير التنظيمي منظور بطاقة الأداء المتوازن**، دار الأيام، الأردن، 2015، ص 38.

[3] وائل محمد صبحي إدريس ، طاهر محسن منصور الغالبي، **أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن**، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.، ص: 143 – 145

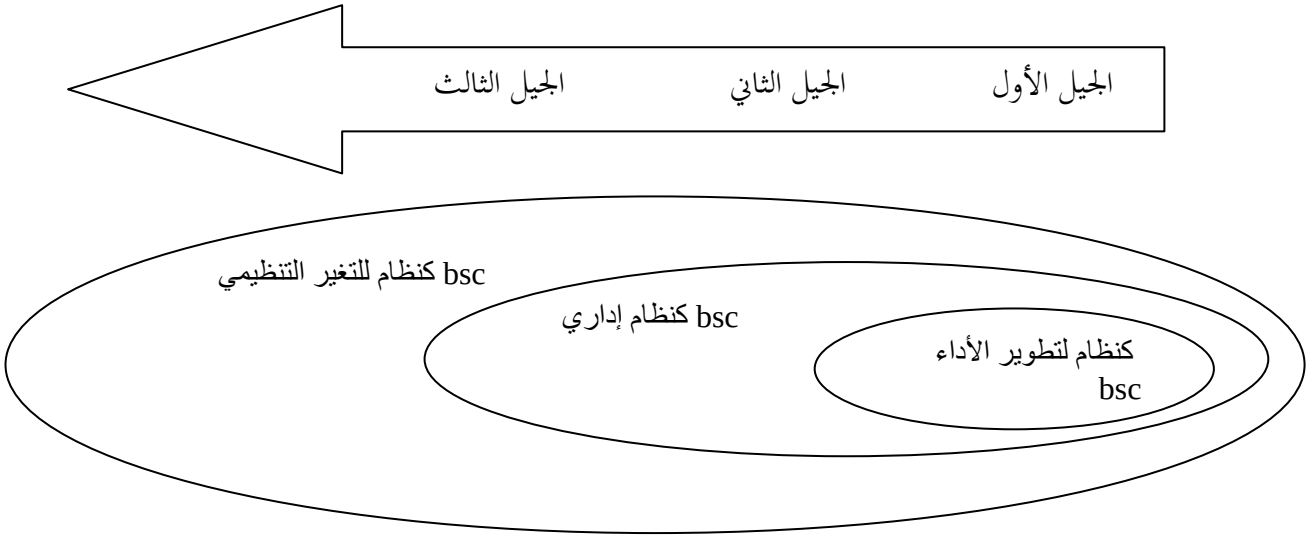
[4] Epstein, M. and Manzoni, J. '**Implementing corporate strategy** : from tableaux de bord to balanced scorecards', European Management Journal, 16 (2) : 190- 203) collected in Kanji, 1998, p. 155.

[5] جميل حسن النجار، **اثر تطبيق (BSC) على تعزيز المركز التنافسي الاستراتيجي** دراسة تطبيقية على قطاع المؤسسات المالية العاملة في قطاع غزة، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 29، 2013، ص 348.

2. مراحل تطور بطاقة الأداء المتوازن:

حدث تطور في بطاقة الأداء المتوازن منذ التسعينات، من خلال ثلاثة أجيال بعد أن أدركت المنظمات أن هناك أسبابلللأداء غير المرضي للبطاقة. ويمكن عرض أهم محطات التطور التاريخي في الشكل التالي:

شكل رقم (6) : مراحل تطور بطاقة الأداء المتوازن



العناصر الأساسية

ـ مقاييس الأداء ؛ ـ تقسيم الإستراتيجية ؛ ـ أربعة أبعاد ؛ ـ الأهداف الإستراتيجية ؛ ـ مؤشرات الأداء ؛ ـ المؤشرات القائدة ؛ ـ مؤشرات الأداء الحاكمة KPI ؛ ـ المكافآت المرتبطة بالأداء.	ـ التعلم التنظيمي في نهاية المدة ؛ ـ تحديد وحل مشاكل التشغيل ؛ ـ التغذية المرتدة لخطة الفترة القادمة ؛ ـ بناء المعرفة التنظيمية ؛ ـ دورة إدارة نموذج PDCA الخاص بالشركة .	ـ خطوات خاصة بالتغيير في المنظمة ؛ ـ الخطة الإستراتيجية ؛ ـ نموذج وانسياب الإستراتيجية ؛ ـ دمج الموازنة وخطة الموارد البشرية ؛ ـ التغير في المناخ التنظيمي .

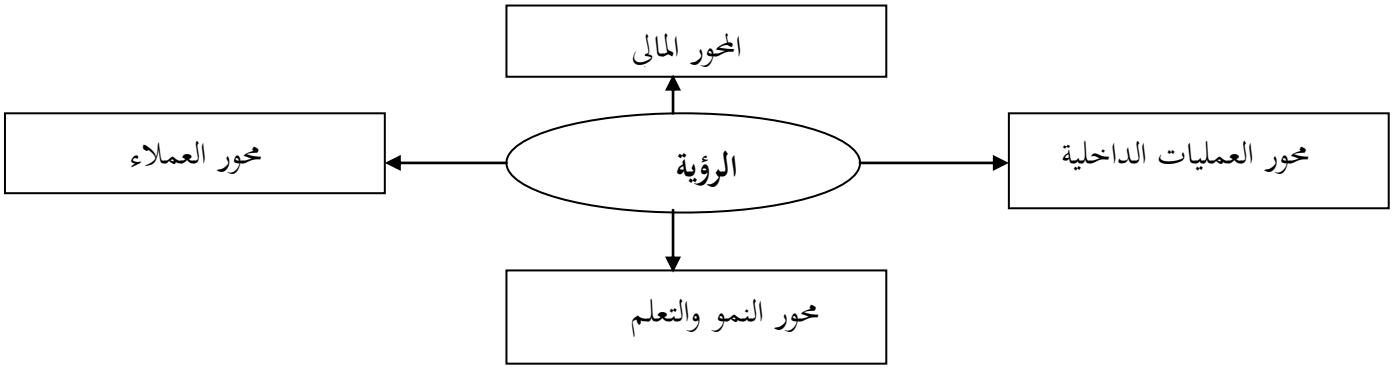
Source: Morisawa T, "**Building Performance Measurement Systems with the Balance scorecard Approach**", Nomura Research Institute (NRI) Papers, 2002،No 45, P 4.

❖ **الجيل الأول (1992 ـ 1996):** حيث تمّ وضع بطاقة الأداء المتوازن كمصفوفة ذات الأربعة منظورات لقياس الأداء، إن هذا الجيل تميز بإضافة ثلاثة منظورات وهي: العملاء، العمليات الداخلية، النمو والتعلم،إضافة للمنظور المالي، حيث يتم قياس الأداء ضمن هذه المنظورات الأربعة : إن اقتراح ربط رؤية وأهداف المنظمة بمنظورات البطاقة جاء ليساعد في اختبار واستخدام قياسات تشجع موازنة الأداء في المديات المختلفة[1]، ولذلك عرفت هذه المرحلة البطاقة واعتبرتها كنظام لتطوير الأداء حيث تُعطي مؤشرات للمنظورات الأربعة انطلاقا من الرؤية والأهداف الموضوعة وتتغير هذه المؤشرات بتغير الرؤية الإستراتيجية، وتميزت هذه المرحلة ب .:

- ✓ إعطاء الصورة العامة للبطاقة ؛
- ✓ اعتبار البطاقة كأداة لقياس وتطوير الأداء فقط ؛
- ✓ تقسيم الإستراتيجية إلى أربعة محاور؛
- ✓ ربط التوجه الإستراتيجي بالممارسات اليومية .

ويمكن إعطاء شكل بياني للجيل الأول للبطاقة:

شكل رقم (7) : الجيل الأول لبطاقة الأداء المتوازن



Source: Fabienne Guerra, Pilotage **stratégique de l'entreprise, le rôle du tableau de bord prospectif**, de Boeck, Paris, 2007, P 122.

❖ **الجيل الثاني (1996 ـ 2000):** نتيجة لتطبيق الجيل الأول من البطاقة في العديد من المنظمات، ظهرت عدة عيوب ومشاكل في تطبيق هذا الجيل ومن أهمها[2] :

- ✓ أن التعريف والتحديد الأولي لبطاقة التقييم المتوازن جاء واسعا وغامضا وله رؤى وتصورات متباينة عنها ؛

[1] وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، **مرجع سابق**، ص 145 .
[2] **نفس المرجع السابق**، ص 146.

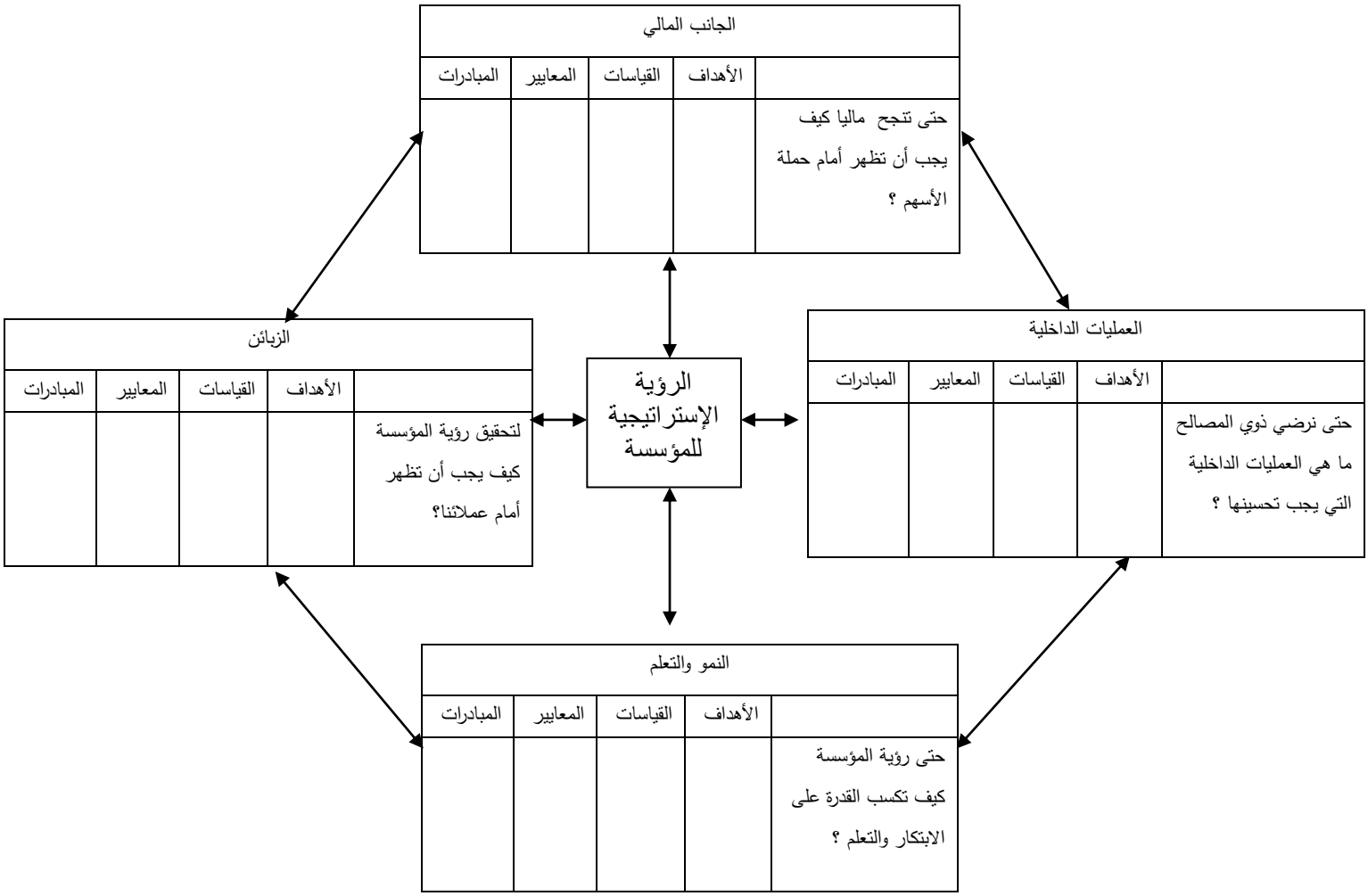
- ✓ كيفية اختيار القياسات الملائمة لهذه المنظورات من جانب، وذلك بإقرار مجموعة القياسات المناسبة التي تنطوي تحت إطار أي من منظورات البطاقة ؛
- ✓ اعتبارها أداة لتطوير الأداء وليس لقيادة الأداء، وبالتالي إهمالها لجانب كبير من المؤسسة .

وبعدها تمّ تجاوز كل هذه المشاكل، وجاءت بطاقة الأداء المتوازن في شكل جديد واعتبرت كنظام للإدارة يساعد في اتخاذ القرارات، وأصبحت تتميز بالبساطة والوضوح، وجاءت لتجيب عن السؤال الموضوع لها في كل منظور من أجل وضع المعايير المناسبة للإجابة عن هذه الأسئلة، وهذه الأخيرة تتمثل في :

- ✓ للنجاح ماليا كيف يجب أن نبدو أمام المساهمين وحملة الأسهم؟
- ✓ لتحقيق رؤية المنظمة كيف يجب أن نبدو أمام عملائنا وماذا ينتظرون منا؟
- ✓ ما هي العمليات الأساسية التي يجب أن نتميز فيها حتى نشبع رغبات عملائنا ونحقق رضا المساهمين؟
- ✓ ما هي قدرة المنظمة على قيادة التحسين والتغير وزيادة إبداعها؟

ويمكن تلخيص الجيل الثاني للبطاقة في الشكل التالي:

شكل رقم (8) : الجيل الثاني لبطاقة الأداء المتوازن



Source:

Mohammad Hassan Azizkhani, Hahdi Azizkhani; **Evaluation and ranking balanced score card (BSC ،)Case study: Welfare organization of Zanjan province**

International Research Journal of Applied and Basic Sciences, Vol, 7, 2013, P.412

وقد كانت هذه المرحلة مهمة جدا، لأنه مع هذا التطور ظهر ما يعرف بعلاقة السبب والنتيجة التي أصبحت تتولد من خلال علاقة المحاور الأربعة مع بعضها البعض، كما أصبحت بطاقة الأداء المتوازن أداة إدارية فعّالة خاصة في مجال اتخاذ القرارات الإستراتيجية بسبب العلاقة الموجودة بين الرؤية والمحاور الأربعة.

❖ **الجيل الثالث 2000:** يتضمن الجيل الثالث من بطاقة الأداء المتوازن العناصر الهامة التي لا توجد في بطاقة الأداء العادية (الجيل الأول والثاني) [1]:

- ✓ الارتباط والتدفق في سلاسل الأهداف الإستراتيجية حتى تظهر أهداف الأداء المالي بوضوح ؛
- ✓ نتيجة لذلك يتم استبعاد المبادرات التي لا ترتبط بتشكيل التدفق الإستراتيجي في الخريطة الإستراتيجية ؛
- ✓ عند تنفيذ التخطيط الإستراتيجي بطريقة مناسبة نتوصل إلى مؤشرات الأداء الحاكمة المناسبة والهادفة والمفيدة للمتابعة الإستراتيجية والرقابة الإدارية في المنظمة.

وقد ساهمت نماذج الجيل الثالث بتعزيز دقة استخدام العديد من الخصائص والآليات الواردة في الجيل الثاني لكي يتم إعطاؤها صيغة عملية أكثر ارتباطا بالجوانب الإستراتيجية للأداء[2]، ويتميز هذا الجيل من البطاقة بما يلي:

- ✓ يتميز بكونه أكثر بساطة وأقل تعقيد من الجيل الأول ؛
- ✓ يعتبر كإطار للتغير التنظيمي لأنه يبين الخطوات الخاصة بالتغير في المنظمة من خلال تغير إستراتجياتها ؛
- ✓ اتضاح العلاقة السببية الموجودة بين محاورها أفضل ممّا كانت في الجيل الثاني ؛
- ✓ يبين الاتجاه بوضوح حتى يتمكن الأفراد من الوصول إلى الرؤية المرجوة .

ويمكن تلخيص المكونات الرئيسية للجيل الثالث للبطاقة كالأتي :

- بيان الاتجاه : والذي يوضح شمولية القرارات وتنظيم الأنشطة وليس الدخول في تفاصيل وضع الأهداف قبل وصف دقيق وصحيح لهذا الاتجاه.
- الأهداف الإستراتيجية : والتي تبين مساهمة الاتجاه العام بإعطاء وضوح لتقاسم الرؤية الشمولية للعمل في المنظمة ووضع أهداف إستراتيجية مترابطة في إطار نظام من التفكير المنهجي وعلاقات السبب والنتيجة بين هذه الأهداف تتسم بالوضوح.
- نموذج الربط الاستراتيجي والمنظورات : حيث يبين أن تحديد الأهداف الإستراتيجية يتم بشكل منفصل بين المنظورات الأربعة وهنا يتم الفصل بين نوعين من المنظورات الأول يركز على المنظور الداخلي للبطاقة والمتمثل بمنظور العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنمو فيما يركز الثاني على المنظور الخارجي للبطاقة والمتضمن كل من منظور العملاء والمنظور المالي.

[1] نادية راضي عبد الحليم، **دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة** ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 2، ص 17.

[2] وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، **مرجع سابق**، ص 49 .

- المقاييس والمبادرات : وهذه تبين انه عندما يتم الاتفاق على الأهداف وتصبح القياسات محددة لتدعيم قدرة الإدارة العليا في فحص ومراقبة تطور المنظمة باتجاه تحقيق الأهداف يتم تحديد المبادرات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف[1].

وما يلاحظ على هذا النموذج الأخير للجيل الثالث أن الشكل العام لم يتغير بل بقي كما في الجيل الثاني، وإنما تغيرت فلسفته وطريقة عمله وأصبح أكثر دقة وشمولية.

وهناك من يضيف جيلا أخر بإضافة أبعاد أخرى وهذه ما خصص لها جزء من هذا الفصل.

3. مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

❖ **تعريف بطاقة الأداء المتوازن :**

لقد عرفها كل من (R. kaplan & D.Norton) بطاقة الأداء المتوازن هي : " نظام إداري يهدف إلى مساعدة المنشأة على ترجمة رؤيتها وإستراتيجياتها إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الإستراتيجية المترابطة، حيث لم يعد التقرير المالي يمثل الطريقة الوحيدة التي تستطيع المؤسسات من خلالها تقييم أنشطتها ورسم تحركاتها المستقبلية"[2].
وقد تعددت التعاريف التي أعطيت لهذه الأداة وكلها تعطي نفس الهدف الذي أورده (R. kaplan & D.Norton) وكانت كما يلي :

تعريف1 : أشار (Jaskon and Sawyers) إلى أن بطاقة الأداء المتوازن هي[3]" منهج لقياس الأداء يستخدم مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية ذات الصلة بعوامل النجاح المهمة للشركة، ويدمج المقاييس المالية وغير المالية للأداء، وان هذا المنهج يساعد على إبقاء الإدارة مدركة وواعية لكل عوامل النجاح المهمة للشركة".

تعريف2 : لقد عرفها Drury على أنها[4] "نظام إدارة إستراتيجية يقوم بتحويل أهداف الشركة إلى كل منظور من مناظيرها الأربعة (الزبون، العمليات الداخلية، التعلم والإبداع،التمويل) ثم تحديد مقاييس محددة لكل هدف من الأهداف.

تعريف 3 : ولقد عرفها كابلان ونورتن بأنها "نظام يعطي مجموعة مترابطة من الأفكار والمبادئ وخارطة طريق شمولية للمنظمات لترجمة رؤيتها الإستراتيجية من خلال مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء التي لا ينحصر

[1] Cobbold, I. and Lawrie, G.J.G, **Classification Of Balanced Scorecards Based On Their Effectiveness As Strategic Control Or Management Control Tools**, Proceedings, Third International Conference on Performance Measurement and Management, Boston, MA, USA, 2002, p p 4-5.

[2] R. Kaplan , D. Norton **," The balanced scorecard, measures that drive performance"** , Harvard business review, 1992 , P.71

[3] طلال سليمان جريرة، **مدى تقييم الأداء باستخدام أبعاد بطاقة الأداء المتوازن في شركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة في الأردن دراسة ميدانية** ، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 2، الأردن، 2014، ص 261.

[4] بثينة راشد الكعبي، قاسم علي عمران، **دور بطاقة الأداء المتوازنة في تقويم أداء المستشفيات الحكومية غير الهادفة إلى الربح** ، دراسة تطبيقية في مستشفى الدكتور كمال السامرائي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 87، 2011، ص 47.

استخدامها في مجال الأعمال فحسب ولكن لتحقيق الترابط واتصال الإستراتيجية بالأعمال وتساعد وتنسق الجهود الفردية والتنظيمية وانجاز الأهداف العامة[1].

وبالتالي كتعريف شامل لبطاقة الأداء المتوازن هي: نظام متكامل لقياس وتقييم الأداء الشامل للمؤسسات والذي يتكون من مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تبين نتائج تنفيذ الأداء وتربطها بإستراتيجية وأهداف المؤسسة المحددة من خلال أربعة أبعاد هي البعد المالي، بعد العميل، بعد العمليات الداخلية وبعد التعلم والنمو، ويمكن إضافة أبعاد أخرى لحاجة وطبيعة أداء المؤسسة وإستراتيجيتها.

ومنه يمكن القول أن بطاقة الأداء المتوازن من المفاهيم الحديثة والجديدة في ميدان الإدارة والقيادة وذات أهمية بالغة، وقد انتشر العمل بها في كبريات المؤسسات العالمية .

المطلب الثاني: أهمية، أهداف ومميزات بطاقة الأداء المتوازن:

نتطرق في هذا المطلب إلى الأهمية، الأهداف والمميزات التي تحتويها بطاقة الأداء المتوازن، وذلك بالإشارة إلى أهم العناصر فيها:

1. أهمية بطاقة الأداء المتوازن:

تتمثل أهمية بطاقة الأداء المتوازن، فيما يلي[2]:

01. توضيح وترجمة رؤية إستراتيجية المنظمة : حيث يتم ترجمة إستراتيجية المنظمة إلى أهداف ، ويتم تحديد السوق وقطاع العملاء الذي ستقوم المنظمة بخدمتهم ، وذلك حتى تتحقق هذه الأهداف، كما تحدد المنظمة أهداف وقياسات كل من النجاح المالي والعمليات الداخلية والعملاء والتعلم والتطور، حيث تحدد في كل جانب ما المطلوب عمله على وجه التحديد ؛

02. توصيل وربط الأهداف الإستراتيجية والقياسات المطبقة : يجب إعلام جميع العاملين بالأهداف الرئيسية التي يجب تنفيذها حتى تنجح الإستراتيجية، فالتسليم السريع للعملاء على سبيل المثال يمكن ترجمته إلى أهداف خفض وقت الإعداد أو سرعة تسليم الطلبات، بما ييسر على العاملين فهم واستيعاب الدور المنتظر منهم القيام به حتى تتوافق أهدافهم الفرعية مع الهدف الإستراتيجي ؛

[1] Kaplan,S, Robert;& Norton,P David **; Using the balanced scorecard as a Strategic Management System**; Harvard Business Review, 1996, p 37.

[2] حطي محمد شاكر، السرّاج حامد محمد ، **استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية**، الملتقى الدولي العلمي حول الأداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة المسيلة ، الجزائر، 2009، ص 04.

03. التخطيط ووضع الأهداف وترتيب المبادرات الإستراتيجية : يظهر أفضل تأثير لقياس الأداء المتوازن عندما يتم توظيفه لإحداث تغيير تنظيمي، ولذلك يجب أن يضع المدراء التنفيذيون الأهداف في الجوانب الأربعة، ومن خلال العلاقات السببية في البطاقة تصبح الإمكانات المطلوب تحقيقها مترجمة إلى أداء مالي ؛

04. تقييم الإستراتيجية : تساعد في كشف الاختلالات التي تنتج عن تطبيق الإستراتيجية ووضع الحلول المساعدة على تحقيق الأهداف، كما تساعد في تحديد المعايير الواجب تقييمها لتحديد الانحراف الحاصل.

لقد أوضح (نورتن وكابلان) إن أهمية النظام تتمثل في[1] :

ـ التركيز على التنظيم ككل من حيث البنود الأساسية القليلة التي تحتاجها كي تبدع اختراق الأداء ؛

ـ كما يساعد تكامل البرامج المختلفة للمؤسسة مثل الجودة، إعادة الهندسة، مبادرات خدمة العملاء ؛

ـ تحديد المقاييس الإستراتيجية نحو المستويات الأقل مثل وحدات المديرين، العاملين، وكما يتمكن من خلاله الموظفين تحديد المطالب الخاصة لتحقيق أداء إجمالي ممتاز ...الخ.

2. أهداف بطاقة الأداء المتوازن: تهدف بطاقة الأداء المتوازن إلى ما يلي[2]:

ـ توجه بطاقة الأداء المتوازنة شركات الأعمال تركيز اهتمامها على تحقيق رسالتها، بعد أن كان اهتمامها منصبا على المحور المالي فقط، وبالتالي أصبح الاهتمام بأداء الشركات على المدى البعيد والمدى القصير، بعد أن كان مقتصرا على الأداء المالي الذي يقيس الأداء في المدى القصير ؛

ـ يمكن تطبيق بطاقة الأداء المتوازنة على كافة المستويات الإدارية، مما يتيح إمكانية التعلم الاستراتيجي، ووضع أولويات لكل مستوى إداري، وبما يوفر أداء اتصال توضح الأهداف الإستراتيجية لكل من يعمل في الشركة، بالإضافة إلى أن نظام بطاقة الأداء المتوازنة يوفر التوازن بين القياس والتقويم، حيث إن الأمور التي يصعب قياسها ماليا يمكن أن يكون لها تأثير كبير في استمرار الشركة أو فشلها ؛

ـ عملية وضع المقاييس وتحديدها في بطاقة الأداء المتوازنة معقدة جدا، إضافة إلى صعوبة تحديد العدد الأمثل من المقاييس المستخدمة التي تظهر الأداء بشكل كامل ؛

ـ عدم وجود مقاييس لبعض متغيرات الأداء، حيث أن وجود هذه المقاييس مهم لوضع الاستراتيجيات موضع التنفيذ، وبالتالي فإن عدم وجود مقاييس لقياس متغير ما يؤدي إلى عدم قدرة الإدارة على توجيه أدائها.

[1] زياد عبد الحليم الذيبة، **مدى تطبيق النظام المتوازن الأداء في المصارف التجارية اليمنية** (دراسة تطبيقية على المصارف التجارية اليمنية)، أبحاث اقتصادية إدارية، العدد 9، جامعة بسكرة، 2011، ص ص 153 – 154.

[2] احمد يوسف دودين، **معوقات استخدام بطاقة الأداء المتوازن في البنوك التجارية الأردنية** (دراسة ميدانية)، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد 9، العدد 2، الأردن، 2009، ص ص 9 – 10.

3. مميزات استخدام بطاقة الأداء المتوازن:

يقصد بمميزات الاستخدام العناصر التي تمنحها بطاقة الأداء المتوازن لمستعمليها ولا تمنحه بقية أدوات التقييم الأخرى، ويمكن إيجاز هذه المميزات فيما يلي[1]:

- ✓ يقدم النموذج إطارا شاملا لترجمة الأهداف الإستراتيجية للمنظمة إلى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تنعكس في صورة مقاييس أداء إستراتيجية للمنظمة ؛
- ✓ يعمل النموذج على إشباع العديد من الاحتياجات الإدارية، لأنه يتضمن في تقرير واحد عدة أجزاء من الإستراتيجية التنافسية للمنظمة ؛
- ✓ يتضمن النموذج عدة توازنات، منها : التوازن بين الأهداف طويلة الأجل والأهداف قصيرة الأجل، والتوازن بين المقاييس المالية وغير المالية، التوازن بين المقاييس الداخلية والمقاييس الخارجية ؛
- ✓ يترجم النموذج رؤية المنظمة وإستراتيجيتها في مجموعة مترابطة ومتماسكة من مقاييس الأداء ؛
- ✓ يساعد النموذج على الإدارة الفعالة للموارد البشرية في المنظمة من خلال تقييم أدائهم وتحفيز الموظفين على أساس هذا الأداء ؛
- ✓ يمد النموذج الإدارة بصورة شاملة وواضحة عن عمليات المنظمة ؛
- ✓ يمكن النموذج المنظمة من إدارة متطلبات جميع الأطراف ذات العلاقة (المساهمين، العملاء، الموظفين، والعمليات التشغيلية) ؛
- ✓ تحسن الأنظمة التقليدية للرقابة والمحاسبة بإدخال الحقائق غير المالية ؛
- ✓ تقيس وتقيم الأداء اعتمادا على توقعات السوق ومعرفة تأثير إستراتيجية المنظمة على القيمة السوقية لها.

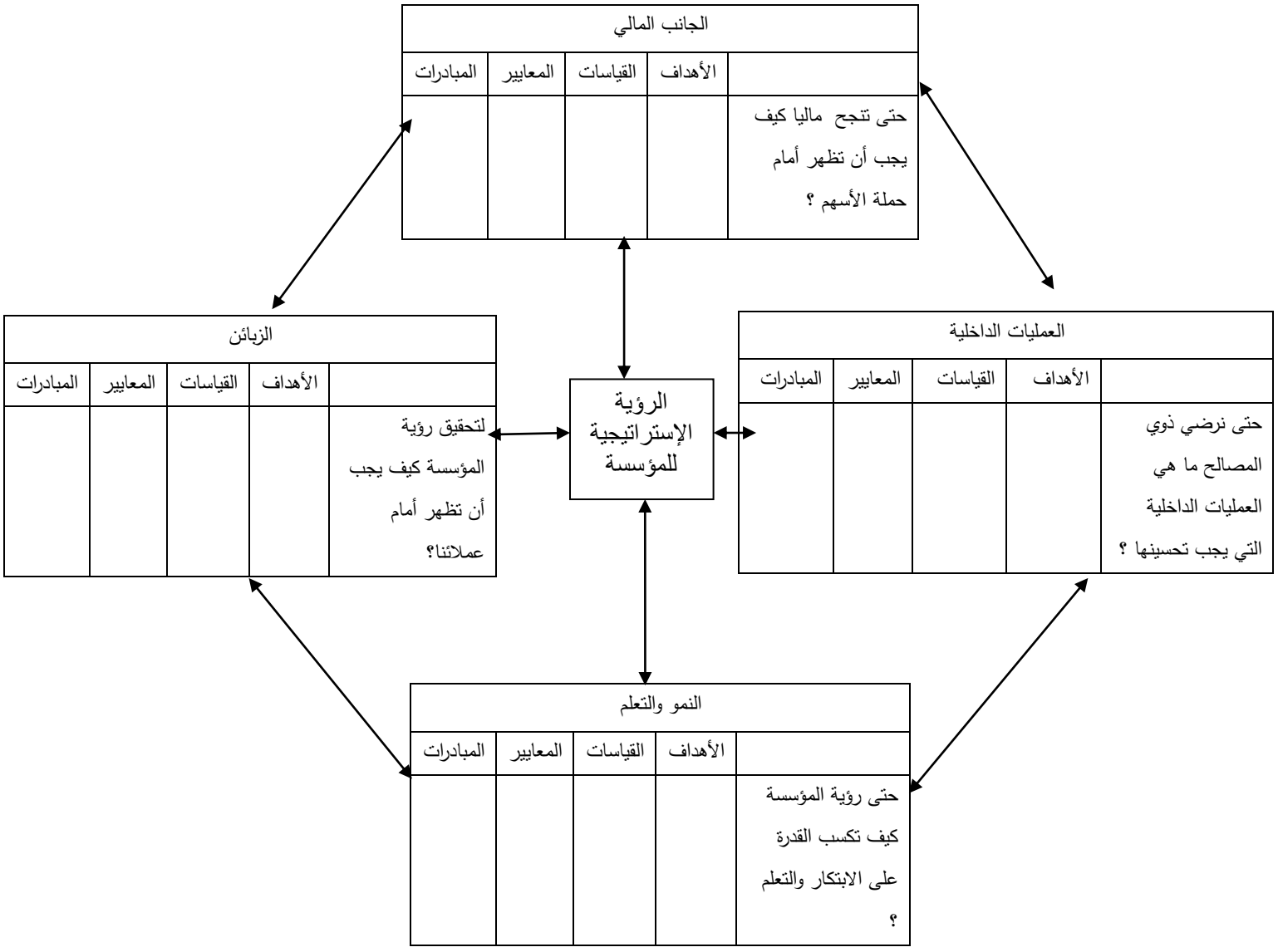
ومن ذلك يتضح أن على الوحدات الاقتصادية، لكي تتمكن من النجاح في تطبيق إستراتيجيتها وتحسين انجازها، وتحقيق ميزة تنافسية، والبقاء في سوق الأعمال، لابد من تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بمحاورها الأربعة بصورة كاملة والعمل على توفير كل المتطلبات الضرورية لنجاح التطبيق.

[1] جبر ابراهيم الداعور، **اثر تطبيق الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح دراسة ميدانية**، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 2، غزة، 2013، ص ص 112 – 113.

المطلب الثالث: مكونات بطاقة الأداء المتوازن:

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من الأدوات الحديثة في قياس وتقييم الأداء وهي تظهر في صورتها العامة من أربع جوانب جوهرية، تتمثل في الشكل التالي .

شكل رقم (9) : بطاقة الأداء المتوازن



source : Mohammad Hassan Azizkhani, Hahdi Azizkhani; ,**Op cit**, P. 412

من هذا الشكل، نلاحظ أن بطاقة الأداء المتوازن تتكون من أربع جوانب تتوسطها الرؤية الإستراتيجية، لأنها تعتبر نقطة البداية، كما أن كل بُعد من هذه الأبعاد مرتبط بالآخر بعلاقة سببية، وتتمثل هذه الأبعاد (المحاور) في :

- **البعد المالي :** يعتبر هذا البعد هو المحصلة النهائية لكافة التغيرات والتحليل الذي يتم في الأبعاد الثلاثة الأخرى، حيث أن جميعها ينصب التحسن فيها في نهاية الأمر إلى تحسين موقف صافي ثروة المساهمين أو الملاك والتي قد تكون في شكل تعظيم ربحية السهم أو معدل عائد مرتفع على الأصول المستثمرة، فالمؤشرات التي يتضمنها هذا الجانب من النظام تمثل قيمة أساسية في تحديد اثر الأحداث الاقتصادية التي تمت أو حدثت داخل المؤسسة، وكما أنها تكون قادرة على أن توضح ما إذا كانت إستراتيجية المؤسسة من حيث التطبيق والتنفيذ قد تحققت أم لا كحد أدنى[1].
- **بعد العملاء (الزبائن أو المستهلك) :** يركز هذا المنظور على قطاعات العملاء المستهدفة، ويقيس نجاح المنظمات في خدمة مختلف العملاء في هذه القطاعات، حيث ينعكس هذا المنظور على جميع الأنشطة والإجراءات الإدارية التي تلبي حاجات ورغبات العملاء وفقا لخطة البرامج للمنظمة، حيث إن نجاح أي منظمة يعتمد على وضع متطلبات وحاجات العملاء ضمن أهم أولويات المنظمة، لما يحمله هذا المنظور من أهمية كبرى تنعكس على نجاح المنظمة، وقدرتها على مواجهة منافسيها وبقائها[2]، كما يحدد المديرون شرائح الزبائن، والأسواق التي تقوم وحدة العمل بالمنافسة فيها، ويحددون كذلك قياسات أداء العمل مع هذه الشرائح المستهدفة، ويوضح بعد الزبائن مقاييس أداء متعددة لمخرجات الاستراتيجيات المصاغة والمطبقة جيدا من قبل الإدارة وتشمل هذه المقاييس بشكل عام على رضا الزبائن، وأساليب الاحتفاظ بهم، واكتساب زبائن جدد، وتحديد ربحية الزبائن، وتحديد حصة الشركة في السوق من الشرائح المستهدفة[3].
- **بعد العمليات الداخلية :** العمليات الداخلية تمثل قابلية الشركة على تحويل المدخلات إلى المخرجات المطلوبة بأقل التكاليف وتعتمد على كل المدراء والمستخدمين في الشركة لتحقيق أهدافها إذ أن المديرين بحاجة لمعرفة كيفية إدارة عمليات وأنشطة الشركة بصورة جيدة والمستخدمين يجب أن يتمتعوا بالمهارات المطلوبة في عملهم ومساعدة الإدارة في تحديد العمليات والأنشطة غير الفاعلة (التي لا تضيف قيمة) لعمل التحسينات التي تلبي حاجات العميل وتقليل التكاليف[4].

[1] زياد عبد الحليم الذيبة، **مرجع سابق**، ص ص 144- 145.
[2] إحسان محمد ضمين ياغي، نعمة عباس الخفاجي، **مرجع سابق**، ص 43.
[3] . Kaplan, R.S., and Atkinson .Anthony. **"Advanced Management Accounting, 3rd Edition**", Prentice Hall, New Jersey,1998, p 368.
[4] Hilton, Ronald, Maher Micheal and Selto, frank," **Cost management for Business Decision**", Mc Graw-Hill,2000, P 44.

❖ **بعد التعلم والنمو** : يحدد هذا المحور القدرات التي تنمو فيها المنشأة من اجل تحقيق عمليات داخلية عالية المستوى تخلق قيمة للعملاء والمساهمين، ويتحقق ذلك من خلال تطوير الموظفين وتعليمهم، وخلق بيئة سمتها تنمية مبدأ التطوير الذاتي، وإتاحة الفرصة للموظفين للترقي والتطور، والحفاظ على الموظفين المؤهلين[1].

بالإضافة إلى هذه الجوانب الأربعة، فإن كل جانب أو محور يتكون من أربعة أقسام متكاملة، فيما بينها ويختلف كل قسم من محور لآخر وهذه الأقسام هي[2]:

- ✓ **الأهداف:** النتائج المنشود تحقيقها، والأهداف بشكل عام، موزعة على منظورات بطاقة الأداء المتوازن وتحمل نفس الأهمية البرنامج، ويجب أن تكون محددة وقابلة للقياس وقابلة للتحقيق ومعقولة ومحددة بوقت زمني لإتمامها.
- ✓ **القياسات أو المؤشرات:** وهي مؤشرات متنوعة تتناسب مع حالة ووضع الهدف المراد تحقيقه، ويتم عن طريق مقارنته بقيمة أو نسبة مالية محددة سلفا.
- ✓ **المعيار المستهدف** : مقدار محدد أو نسبة محددة يتمُ القياس بناء عليها لتحديد مقدار الانحراف (سلبا أو إيجابا) عن الهدف المقرر تحقيقه، ويتم تحديد هذه النسبة أو المعيار بناء على أفضل الممارسات في الصناعة أو قطاع المنظمة، أو الاعتماد على البيانات التاريخية للسنوات السابقة.
- ✓ **المبادرات:** تشير المبادرات إلى المشاريع التشغيلية، أو المقترحة المقدمة من مديري وموظفي المنظمة والتي تمت الموافقة عليها من قبل الإدارة، ويتوجب تنفيذها لتحقيق الهدف.
- ✓ **العلاقات السببية** : تمثل العمليات علاقات سبب ونتيجة، ولذا يجب على المنظمة عند تصميم بطاقة الأداء المتوازن أن تبحث عن سلسلة العلاقات التي تنشأ بين مختلف عملياتها، وفقا لمنظورات البطاقة الأربعة والتي توضح خطة عمل وبرنامج المنظمة التي تتبانها في مرحلة حياتها، وان تقوم بتصميم التساؤلات الذكية لتحقيق أهداف البرنامج، ومحاولة تقديم الإجابات المنطقية عن هذه التساؤلات.

[1] جميل حسن النجار، **مرجع سابق**، ص 352.

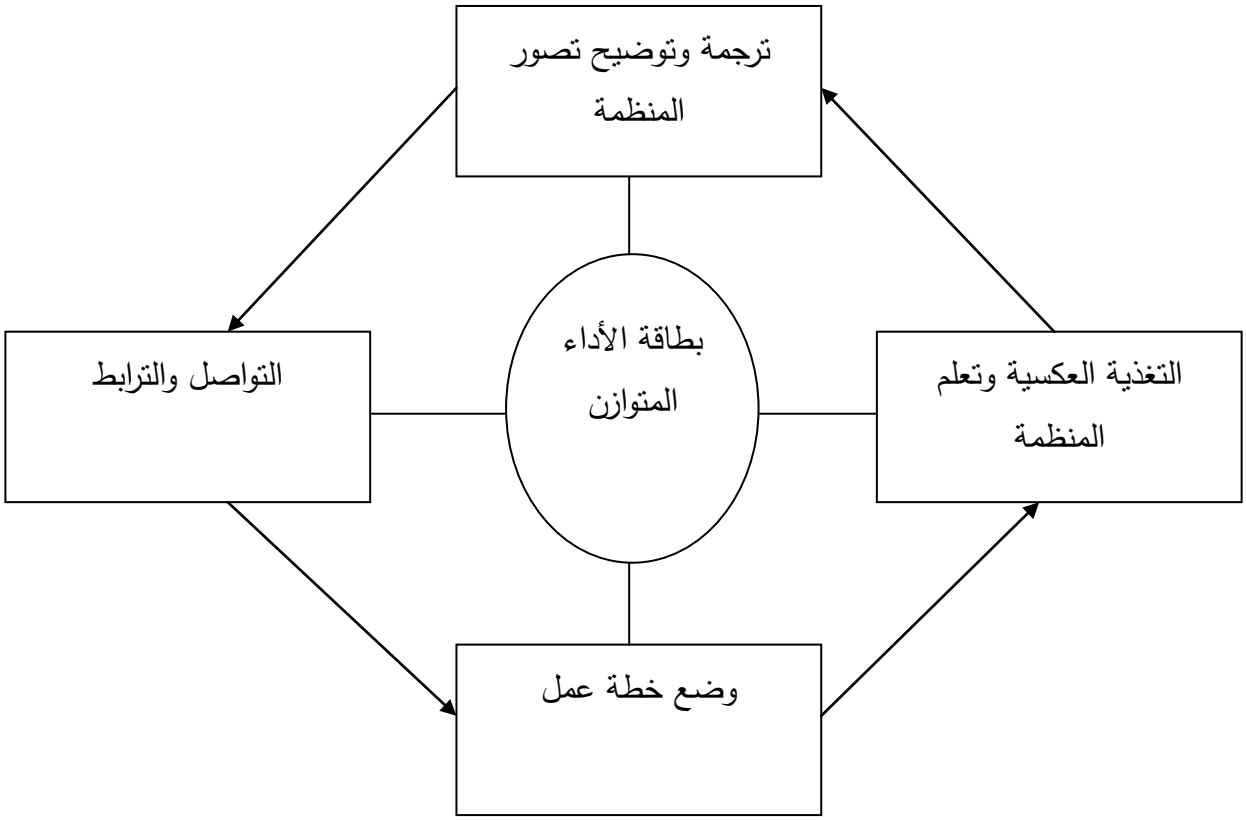
[2] إحسان محمد ضمين ياغي، نعمة عباس الخفاجي، **مرجع سابق**، ص ص 50 - 51.

المطلب الرابع : بطاقة الأداء المتوازن كمنهج لإدارة الإستراتيجية .

لقد بين KAPLAN & NORTON بأن استخدام بطاقة الأداء المتوازن كمنهج لتقييم الأداء للمنظمات، في تحقيق العديد من الوظائف من بينها[1] :

1. **توضيح وترجمة تصور المنظمات وبرامجها :** حيث تمكن المنظمات من ترجمة برامجها إلى أهداف محددة وواضحة، ويتم تحديد وتوضيح تصور المنظمة بخصوص السوق المستهدف، وشريحة العملاء الذين ستقوم المنظمات بخدمتهم وذلك لتحقيق أهدافها، كما تحدد المنظمات أهداف وقياسات كل من العمليات الداخلية والتعلم والتطور والعملاء والمؤشرات المالية حيث تحدد في كل جانب ما المطلوب عمله على وجه التحديد، وقد بينا كيفية إدارة المنظمة لإستراتيجيتها وفق أربعة خطوات أساسية كما هو موضح في الشكل الآتي :

شكل رقم (10) : خطوات إدارة الإستراتيجية



المصدر : إحسان محمد ضمين ياغي، نعمة عباس الخفاجي، **مرجع سابق**، ص 47.

2. **توصيل وربط أهداف برامج التغيير مع مؤشرات القياس المطبقة :**

[1] إحسان محمد ضمين ياغي، نعمة عباس الخفاجي، **مرجع سابق**، ص ص 46 – 48.

يجب إعلام جميع العاملين بالأهداف الرئيسية التي يجب تنفيذها حتى تنجح برامج التغيير التنظيمي، مما يتطلب أن تقوم المنظمات بربط وتوصيل أهدافها بالبرامج بعيدة الأمد مع الميزانيات المالية بوساطة استخدام مؤشرات القياس لكل منظور لديها. فتقديم الخدمة أو المنتج يمكن ترجمته إلى أهداف تقليص فترة انتظار العميل، وفترة إصدار الخدمة وتسليمها، بحيث يتم اختصار وتقليص سلسلة وخطوات العملية للعملية التالية لها، بما ييسر على العاملين فهم واستيعاب الدور المنتظر منهم القيام به حتى تتناغم أهدافهم الفرعية مع الهدف الاستراتيجي للمنظمة.

3. التخطيط ووضع الأهداف وترتيب المبادرات :

يظهر أفضل تأثير لقياس بطاقة الأداء المتوازن عندما يتم توظيفها لأحداث التغيير التنظيمي، ولذالك يجب أن يضع المديرون التنفيذيون الأهداف للقياس المتوازن للأداء في جوانبها الأربعة ، ويمكن توضيح العلاقات السببية في منظورات البطاقة بحيث تصبح الإمكانات المطلوب تحقيقها مترجمة إلى مؤشرات مالية، فمثلا خفض تكلفة تطوير المنتجات يمكن ترجمته إلى وفر في المصاريف التشغيلية، أو فترة اقصر لطرح المنتجات في السوق، أو كفاءة في العمليات ، أو تحسين إمكانات العاملين.

4. التغذية العكسية والتعلم :

لقد أكد على أهمية التغذية العكسية في عملية التحسين والتطوير المستمر في أداء المنظمات وبحيث ينقل المنظمة من وضع إلى وضع آخر أفضل تكون فيه المنظمة متعلمة من تجاربها وخبراتها المتراكمة، والتي نتجت عن ممارستها وتطبيقها لبرامج التغيير التنظيمي، ومن خلال الإفادة من خبرة المنظمات الأخرى في نفس المجال، ونقل المعرفة بين وحدات ودوائر المنظمة وفيما بين الموظفين أنفسهم.

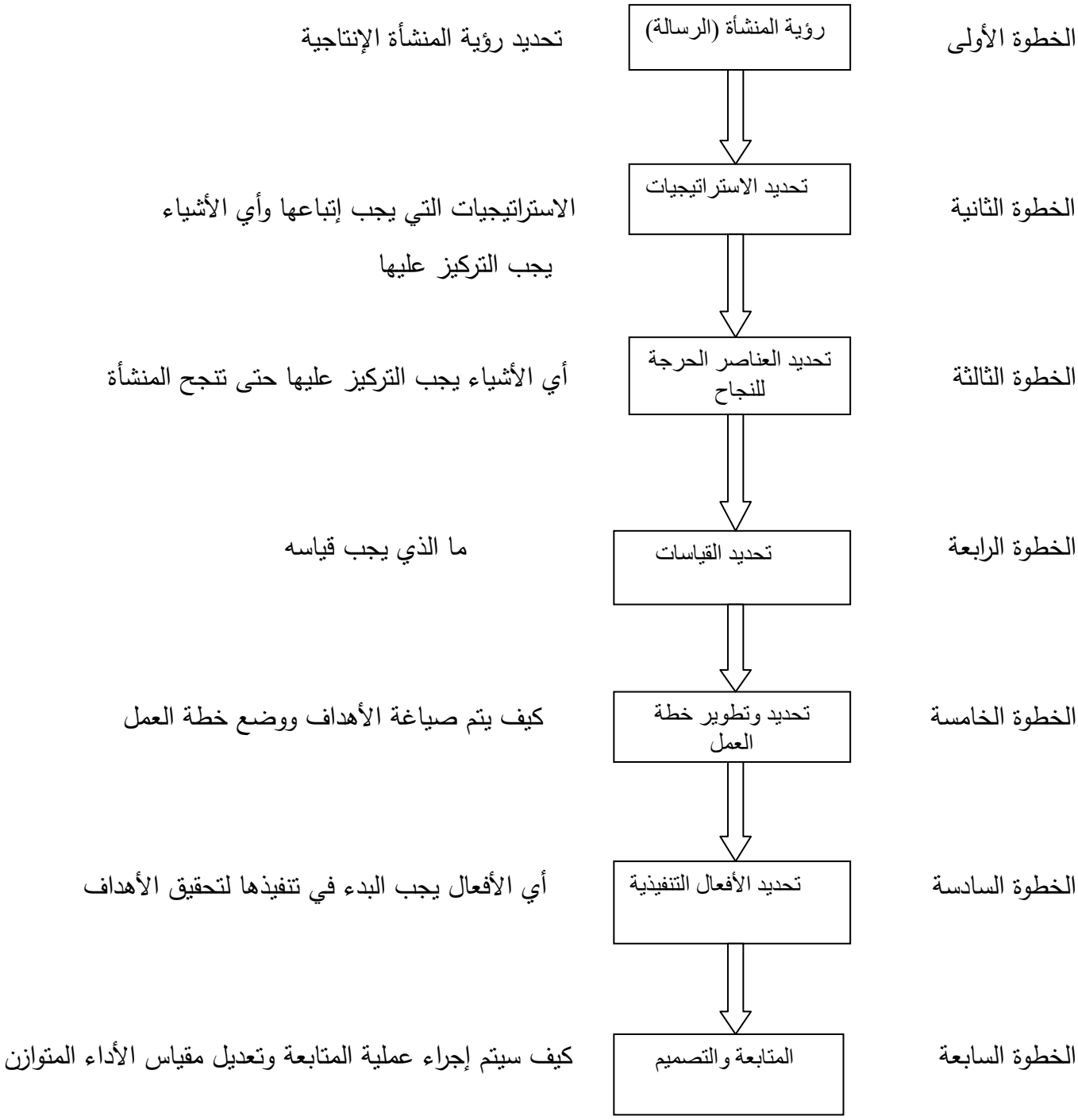
المبحث الثاني : إعداد بطاقة الأداء المتوازن

نتطرق في هذا المبحث إلى خطوات إعداد بطاقة الأداء المتوازن، وأهم العوامل والمقومات اللازمة لتطبيقها، ثم الصعوبات والمشاكل المرافقة لتطبيق هذا النموذج.

المطلب الأول: خطوات إعداد بطاقة الأداء المتوازن:

إن عملية بناء بطاقة الأداء المتوازن تبدأ من المستويات العليا إلى المستويات الدنيا في المؤسسة، بدءا بالرؤية الإستراتيجية الخاصة بالمؤسسة، حيث تترجم بطاقة الأداء المتوازن الإستراتيجية إلى أفعال ومقاييس وأهداف ملموسة تمثل توازنا بين مختلف الجوانب الموزعة عليها ، وقد تنوعت آراء الباحثين حول الخطوات المنهجية اللازمة لتصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، وسنعرض أهم الخطوات المتفق عليها، والمتمثلة في الشكل التالي:

شكل رقم (11): خطوات تصميم بطاقة الأداء المتوازن



المصدر : فاطمة رشدي سويلم عوض ، **تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في تطوير أداء المصارف الفلسطينية (دراسة تطبيقية بنك فلسطين)**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2009، ص 108.

سيتم شرح الخطوات الأساسية لإعداد وتصميم بطاقة الأداء المتوازن كما يلي :

1. صياغة وتحديد الرؤية الإستراتيجية .

إن تحديد الرؤية الإستراتيجية للمؤسسة يعتبر أول خطوة لتصميم بطاقة الأداء المتوازن (لوحة القيادة المستقبلية) المناسبة لها، حيث أن رؤيتها الإستراتيجية تعبر عن نظرتها المستقبلية وعن طموحاتها التي تصبو إليها كتسيد السوق والهيمنة عليه وتحسين أدائها الشامل، واستشراف مستوى أدائها المستقبلي، وتحديد تصورها عن مستقبلها في مجال عملها، كما أن الصياغة الجديدة والتحديد الدقيق لرؤيتها الإستراتيجية يجعلها واضحة لمختلف عمال المؤسسة ما يضمن تفاعلهم معها وتعاونهم في سبيل تجسيدها، والمشاركة في إنجاح توجهات مؤسستهم، لذا من الضروري أن تعبر هذه الرؤية عن مقصد أساسي تحاول المؤسسة بلوغه، كما أنه ينبغي أن تصاغ بدقة ووضوح بأن تكون مختصرة وبسيطة، وأن تلبي مختلف مصالح وتطلعات الأطراف الفاعلة المرتبطة بالمؤسسة دون إهمال أي منها، إضافة إلى ضرورة اتصافها بالواقعية وإمكانية قياسها باستخدام مؤشرات ومقاييس للتأكد من فعالية تجسيدها من عدمه، وقابلية ترجمتها إلى استراتيجيات وأهداف مترابطة ومتصلة ومتفاعلة لرسم الصورة المستقبلية للمؤسسة والتحسين المستمر لأدائها الشامل، وأيضا عليها أن تتميز بالشمولية لتصميم وبناء مؤشرات ومقاييس لجميع أبعاد بطاقة الأداء المتوازن[1]. وتشمل رؤية المؤسسة خمسة مجالات أساسية بما تحمله من مقاييس ومؤشرات، حيث أن [2]:

- المجال الأول يتعلق بإرضاء الملاك والمساهمين وتحقيق مصالحهم من خلال تحسين الأداء المالي للمؤسسة وتعظيم أرباحها ونتائجها المالية وتفعيل سياستها الاستثمارية والتمويلية بما يرفع من مردوديتها الاقتصادية والمالية وهذا المجال يمثل البعد المالي؛
- أما المجال الثاني فيرتبط بتحقيق مستوى عال من رضا الزبون وكسب ولائهم لعلامة المؤسسة وعروضها وزيادة مبيعاتها ورفع رقم أعمالها، وهذا بالتحسين المستمر لجودة منتجاتها وخدماتها وعرضها بأسعار تنافسية وتسليمها في الوقت المحدد وتطوير أدائها التسويقي وهو يقابل البعد الثاني؛
- في حين أن المجال الثالث يرتبط بتحقيق تميز أداء العمليات الداخلية في المؤسسة وتفوقها في ظل مواردها وإمكانياتها، وهذا لإرضاء مساهميها وملاكها بتحسين الكفاءة الإدارية والتحكم الجيد في التكاليف وتطوير الأداء الإنتاجي، وإرضاء زبائنها بتقليص وقت التسليم وتكثيف أنشطة الجودة للرفع منها، إضافة إلى الأنشطة التي تمكن من تحسين تسيير المؤسسة لمواردها وتعظيم العائد منها دون إضرار بنيتها، ويمثل هذا الجانب بعد العمليات الداخلية؛

---

[1] وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، **مرجع سابق**، ص 216.

[2] مصطفى راشد العبادي، **إطار مقترح لتقييم أداء المنشآت الصناعية في ضوء بيئة التصنيع الحديثة ـ دراسة اختباريه ـ** مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد 22، العدد 2، كلية التجارة، مصر، 61.

- أما الجانب الرابع فهو يتعلق بتفعيل الإبداع والابتكار والتجديد والتطوير في أنظمة ومناهج المؤسسة عن طريق ضمان التكوين والتحفيز والتعليم الفاعل لمواردها البشرية وتعزيز كل من يقظتها التنافسية والتكنولوجية وهذا الجانب يقابل بعد التعلم والنمو؛
- والجانب الخامس والأخير يتعلق بتحسين الأداء المجتمعي للمؤسسة وتعزيز صورتها كمؤسسة مواطنة تلتزم بمسؤوليتها الاجتماعية والبيئية وتساهم بشكل فاعل في التنمية المستدامة لمجتمعها، والتركيز على ضمان حمايتها لبيئتها وإنتاجها لمنتجات صديقة للبيئة، وترشيد استهلاكها للمواد الأولية للتخفيض من انبعاث الغازات السامة المضرة بالبيئة ومخلفات عمليات التحويل والإنتاج، إضافة إلى ترشيد سياستها الاستثمارية في الموارد الطبيعية، وهذا الجانب يقابل الجانب الأخير ألا وهو البعد المجتمعي بشقيه الاجتماعي والبيئي.

2. تحديد الإستراتيجية العامة للمنظمة (رؤية الإدارة العليا) :

تحدد الإدارة العليا إستراتيجية المنشأة في ضوء دورة حياة المنشأة، ودورة حياة منتجاتها، ومستوى المنافسة الذي تتعرض له إمكانياتها ومواردها الداخلية، فإذا كانت المنظمة جديدة وفي مرحلة النمو تتعرض لمنافسة شديدة، فإنها ستركز على محركات الأداء الخارجية مثل رضا العملاء، الأداء البيئي، التجديد والابتكار في مجال تكنولوجيا الإنتاج في ضوء التكنولوجيا المطبقة لدى المنافسين، وذلك بما يعمل على تدعيم المركز التنافسي للمنشأة، أما إذا كانت المنشأة في مرحلة النضج والاستقرار ومنتجاتها تتمتع باستقرار سوقي وموقف تنافسي مناسب، فإن الإدارة العليا تحدد إستراتيجيتها على أساس محركات الأداء الداخلية مثل التشغيل الداخلي والمساهمين من خلال التحسين المستمر في مجالات الإنتاج ونظم المعلومات والأساليب الإدارية بما يعمل على تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية من ناحية، وزيادة العائد وزيادة القيمة للمساهمين من ناحية أخرى[1] .

3. تحديد عوامل النجاح الحاكمة:

يتم في هذه المرحلة تحليل الإستراتيجيات العامة وترجمتها في شكل أهداف إستراتيجية لمحركات الأداء الخمسة، وهو ما يحقق الترابط الرأسي لنظام تقييم الأداء بالإضافة إلى تحقيق الترابط الأفقي من خلال اشتقاق الأهداف من الإستراتيجيات من ناحية، وتعاون الأهداف مع بعضها في تحقيق الإستراتيجيات من ناحية أخرى[2]. والتي يمكن توضيحها في الجدول التالي:

[1] فاطمة رشدي سويلم عوض ، **تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في تطوير أداء المصارف الفلسطينية (دراسة تطبيقية بنك فلسطين)**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2009، ص 110 – 111.

[2] فاطمة رشدي سويلم عوض ، **مرجع سابق**، ص 111.

جدول رقم (12): الأهداف الإستراتيجية لمحركات الأداء

محرك الأداء	الأهداف الإستراتيجية
الجانب المالي (منظور المساهمين)	✓ تنمية وتحسين العائد ✓ تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية ✓ زيادة الاستثمار واستغلال الأصول
جانب السوق (منظور الزبائن)	✓ تحقيق رضا الزبائن ✓ رفع الحصة السوقية ✓ استقطاب الزبائن الجدد
جانب التشغيل الداخلي (المنظور الداخلي)	✓ تحسين طرق الأداء والتشغيل ✓ تبسيط وتنميط أجزاء المنتج ✓ ابتكار طرق جديدة
جانب التطوير والابتكار والتحسين المستمر (منظور الابتكار والتعلم)	✓ التطور التقني في مجال الإنتاج ✓ البحوث والتطوير في مجال المنتجات ✓ تطور نظم المعلومات والأساليب الإدارية
جانب الأداء المجتمعي (منظور المجتمع والبيئة)	✓ تطور وتحسين الأداء البيئي ✓ تطور وتحسين الأداء الاجتماعي ✓ المساهمة في التنمية المستدامة

المصدر: مصطفى راشد العبادي، **إطار مقترح لتقييم أداء المنشات الصناعية في ضوء بيئة التصنيع الحديثة ـ دراسة اختباريه ـ** مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد 22، العدد 2، كلية التجارة، ص 64.

4. تحديد مقاييس الأداء للأهداف الإستراتيجية المرتبطة بمحركات الأداء :

تختص هذه المرحلة بتحديد مقاييس الأداء للأهداف الإستراتيجية السابق تحديدها لمحركات الأداء الخمسة، ولكي تحقق هذه المقاييس دورها بفعالية فإنه يجب أن تكون مشتقة من الهدف الإستراتيجي الذي تعبر عنه ويراعي أن يكون عدد المقاييس مناسب دون زيادة أو نقص للهدف الإستراتيجي، ومعبِّرا عن حقيقته التطورية والتنافسية بأفضل صورة ممكنة، ويمكن تحديد مقاييس الأداء المناسبة للأهداف الإستراتيجية السابق تحديدها لمحركات الأداء في المرحلة السابقة كما يلي :

جدول رقم (13): مقاييس الأداء المناسبة للأهداف الإستراتيجية لمحركات الأداء

محرك الأداء	الأهداف الإستراتيجية	مقاييس الأداء
الجانب المالي	تنمية وتحسين العائد	معدل نمو المبيعات، ربحية كل منتج، ربحية قطاعات العملاء
	تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية	معدل تحقيق التكلفة المستهدفة، معدل تحسين التكلفة، نسبة تكلفة المنتج إلى تكلفة المنافسين، معدلات الإنتاجية، نسبة الأنشطة التي تضيف النقدية
	زيادة الاستثمار واستغلال الموارد	نسبة الاستثمار في برامج التحسين والتطوير إلى المبيعات، العائد على الاستثمار، التدفقات النقدية
الجانب العميل	رضا العملاء	مواعيد التسليم، نسبة المسترجعات، تطور الجودة
	الحصة من السوق	تطور عدد العملاء، نصيب المنشأة من عدد العملاء في السوق، تطور حجم المبيعات تطور قيمة المبيعات، حصة المنشأة من مبيعات السوق، حصة المنشأة في الأسواق الجديدة
	العملاء الجدد	عدد العملاء الجدد، نسبة العملاء الجدد من المنشآت المنافسة
جانب التشغيل الداخلي	تحسين طرق الأداء والتشغيل	معدل الضياع في المواد، معدل الضياع في الوقت، عدد نقاط الاختناق في مركز الإنتاج والخدمات، معدل دوران المخزون، تطور مهارات العاملين
	تبسيط وتنميط أجزاء المنتج	التطور في أجزاء المنتج، نسبة عدد الأجزاء النمطية، معدل التحسين في الكفاءة الهندسية
	ابتكار طرق تشغيل جديدة	وقت تحرك المواد بين المراكز وتطور زمن دورة الإنتاج، تطور وقت إعداد الخلايا الإنتاجية
جانب التطوير	التطور التقني في مجال	معدل التطور التكنولوجي، معدل الاستجابة

والابتكار	الإنتاج	التكنولوجية
	البحوث والتطوير في مجال الإنتاج	ابتكار منتجات جديدة، تطور المنتجات الحالية وتحسين خصائصها، معدل تطور النشاط البحثي، معدل فعالية النشاط البحثي
	تطور نظم المعلومات والأساليب الإدارية	تطور نسب عيوب الإنتاج، تطور عدد الموردين، تطور نسبة الاستجابة لطلبات العملاء، تطور زمن دورة التسليم
جانب الأداء المجتمعي والبيئي	تطور الأداء المجتمعي	التطور في فرص العمل التي تتيحها المنشأة، التطور في مستويات دخول العاملين، تطور المساهمة في البرامج الثقافية والتعليمية والمهنية
	تطور الأداء البيئي	تطور عدد المخالفات، تطور قيمة الغرامات، تطور أساليب معالجة المخلفات، تطور أساليب معالجة العائد، تطور المنتجات صديقة البيئة

المصدر: فاطمة رشدي سويلم عوض، **مرجع سابق**، ص 112 ـ 113.

5. تحديد وتطوير خطة العمل

في هذه الخطوة، يتم صياغة الأهداف ووضع خطة العمل، ويجب أن تشمل خطة العمل الأفراد المسؤولين، وجدولا زمنيا لإعداد التقارير المرحلية والنهائية، ويجب أن تتفق المجموعة على قائمة أولويات، وعلى جدول زمني تفاديا لحدوث مشكلات غير متوقعة ، وتعتبر مقاييس الأداء همزة الوصل بين الأهداف الإستراتيجية وأداء المستويات التشغيلية والتنفيذية فكما أن الأهداف الإستراتيجية تشتق من الإستراتيجية العامة للمنشأة، فإن مقاييس الأداء في المستويات التنفيذية تشتق من الأهداف الإستراتيجية، ويراعي أن مقاييس الأداء في هذه المستويات تميل للتحديد أكثر من العمومية، حتى تكون قابلة للفهم من جانب المستويات المطبقة لها، والتي يوضحها الجدول التالي :

جدول رقم (14) : مقاييس الأداء للمستويات التشغيلية والتنفيذية

النشاط	مقاييس الأداء
البحوث والتطوير	عدد البرامج البحثية الناجحة، عدد المنتجات المطورة، عدد المنتجات المبتكرة، تكاليف بحث البرامج الاستثمارية
تصميم المنتجات	الوقت المستغرق في تصميم كل منتج، الوقت اللازم لتطوير وتصميم أحد المنتجات، مقدار التبسيط في أجزاء المنتج، عدد الأجزاء النمطية المشتركة في المنتجات، تكاليف تصميم كل منتج
الشراء	كمية المواد المشتراة خلال السنة، تكلفة المشتريات، عدد مرات الشراء، كمية المواد المشتراة في كل مرة، جودة المواد المشتراة، عدد الموردين، فترة الاستجابة لطلبات أقسام الإنتاج والخدمات، مردودات المشتريات، فحص الجودة
الإنتاج	كمية الإنتاج الفعلي خلال الفترة، كمية الإنتاج التالف والمعيب، الطاقة الإنتاجية المتاحة، وقت دورة الإنتاج للأمر الإنتاجي أو الدفعة الإنتاجية، زمن تجهيز خط الإنتاج
التخزين	كمية المخزون خلال الفترة، معدل دوران المخزون، معدل التالف بالمخازن، فترة تلبية احتياجات أقسام الإنتاج والخدمات
شؤون الأفراد	عدد أيام الغياب، ساعات العمل الفعلية، معدل دوران العمل، سيادة روح الفريق
البيع	كمية المبيعات مقارنة بالمستهدف، كمية المردودات، وقت التسليم، ربحية العملاء
الصيانة	ساعات الصيانة، ساعات الأعطال المفاجئة، عدد الأعطال
شؤون البيئة	الغرامات، عدد المخالفات، عدد القضايا المرفوعة ضد المنشأة بسبب مخالفة قواعد الأداء البيئي، عدد الإنذارات

المصدر: فاطمة رشدي سويلم عوض، **مرجع سابق**، ص114 .

6. تحديد الأفعال التنفيذية :

ويتطلب تبيان الأنشطة والأفعال الواجب البدء في تنفيذها لتحقيق الأهداف والانتقال بالخطة إلى الواقع، وهذا يتطلب تحديد الأهداف السنوية وتوزيع وتخصيص الموارد، وتحديد المسؤوليات، وتدعيم البرامج، ويقوم فريق من المنظمة على تنفيذ مقياس الأداء المتوازن، ويشمل ذلك ربط المقاييس بقواعد البيانات وأنظمة المعلومات، وتعريف الموظفين العاملين في كافة أقسام المنظمة بمقياس الأداء المتوازن، ويتم في هذه المرحلة وضع وتنفيذ نموذج BSC[1] .

7. المتابعة والتقييم :

في هذه المرحلة، تقوم المنظمة بمتابعة تحقيق المقاييس، من خلال مرحلة إعداد دليل معلوماتي عن مقاييس الأداء المتوازن بصورة ربع سنوية أو شهرية، وعرضه على الإدارة العليا لمراجعته ومناقشته مع مديري الوحدات والأقسام، كما يتم إعادة دراسة مقياس الأداء المتوازن سنويا كجزء من عمليات التخطيط الإستراتيجي، ورسم الأهداف وتخصيص الموارد[2].

المطلب الثاني: مقومات وعوامل نجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وصعوبات ذلك:

سنتطرق في هذا المطلب إلى مقومات وعوامل نجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة الاقتصادية، ثم الصعوبات المرافقة لإعداد وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

1. مقومات وعوامل نجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن :

توجد مقومات عديدة يجب توافرها في المؤسسة حتى يمكنها تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بنجاح وتتمثل في[3]:

- ✓ **تحديد واضح للأهداف الإستراتيجية:** المحور الأساسي في استخدام بطاقة الأداء المتوازن هو اختيار الأهداف الإستراتيجية، والتي يجب توافر فيها مجموعة من المعايير أهمها:
  - الأهمية الإستراتيجية: التي تعني أن يرتبط الهدف الإستراتيجي بميزة تنافسية ؛
  - إمكانية التطوير: التي تعني أن تكون الأهداف الطموحة في حدود الممكن ؛
  - درجة التأثير: التي تعني أن يتوافر في المؤسسة الخبرة والقدرة على تحقيق الهدف ؛
  - القياس: يقصد به قابلية كل الأهداف للقياس الكمي أو الكيفي من خلال مؤشرات مناسبة ؛

[1] فاطمة رشدي سويلم عوض، **مرجع سابق**، ص 114.
[2] فاطمة رشدي سويلم عوض، **مرجع سابق**، ص 115.
[3] عبد العزيز شهيرة، " **إطار مقترح لاستخدام مقياس الأداء المتوازن في المنظمات غير الحكومية بالتطبيق على الجمعيات الأهلية** "، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد03، جامعة المنصورة، مصر، 2007، ص ص 252- 253

- جدوى التنفيذ: يقصد به أن تكون الموارد المطلوبة لتحقيق الأهداف سواء كانت موارد مالية أو طاقات إدارية متاحة وممكنة .

✓ **الأخذ بمنهج النظام:** تتوقف إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن على الأخذ بمدخل النظام، على أن يستخدم هذا المقياس كنظام إدارة إستراتيجي وليس كنظام للقياس، وهذا يعني إدماج كل الجوانب الأربعة للنموذج في شكل منظومة متكاملة، يتم من خلالها تطبيق المبادئ الأساسية للنموذج وهي ترجمة الإستراتيجية إلى عمليات تشغيلية، تجهيز المؤسسة لتحقيق الإستراتيجية وجعلها محور عمل، وهدف لكل أفرادها وعملياتها، وكذلك جعلها عملية مستمرة تقود إدارة التغيير من خلال قيادة تنفيذية فعالة .

✓ **وجود الدافعية لاختيار *بطاقة* الأداء المتوازن:** استجابة لتغيرات البيئة والضغوط التي تتعرض لها المؤسسات مثل: شدة المنافسة والتركيز على العميل، وحتمية تطبيق الأنظمة والأساليب الحديثة في تكنولوجيا المعلومات، فقد كان من الضروري أن تبحث المؤسسات عن أساليب وأدوات أكثر فعالية في مواجهة هذه التغيرات، والضغوط ولذلك كان هناك دافع قوي لدى هذه المؤسسات لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن .

✓ **دعم والتزام الإدارة العليا:** من أجل إمكانية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن يجب توفر دعم من قبل الإدارة العليا، ويتمثل هذا الدعم في الدعم المادي والدعم المعنوي، الدعم المادي يكون بإمدادها بالمعلومات اللازمة والمكافآت وأما الدعم المعنوي فيتمثل في التحفيز والتشجيع على النجاح .

✓ **وجود نظام للاتصال والتواصل:** يعتبر هذا العنصر ذو أهمية بالغة لأن أهم شرط حتى تتمكن المؤسسة من تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، هو وجود معلومات كافية عن المحيط الداخلي والمحيط الخارجي حتى تتمكن من وضع معايير مناسبة، كما أن تدفق المعلومات والقرارات بين مختلف الإدارات على مختلف المستويات مطلوب من أجل اتخاذ القرارات المناسبة في وقتها .

✓ **اليد العاملة المتخصصة:** ويقصد بها وجود كفاءات متخصصة في هذا المجال، خاصة أن هذه البطاقة تعتبر من الأساليب الحديثة، وبالتالي فإن نجاحها يتطلب وجود يد عاملة كفئة متخصصة تحيط بجوانب كل هذه البطاقة وتستطيع تحديد متطلباتها وعوامل نجاحها .

2. الصعوبات المرافقة لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن :

تواجه عملية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بعض المشاكل التي يجب تفاديها أو العمل على التكيف معها ، ومن بينها نذكر ما يلي :

✓ الرغبة في إعداد بطاقة متكاملة منذ البداية يؤدي إلى شلل كامل في العملية، لكن بالتجربة تجد المؤسسة نفسها، تعدل في بطاقتها من خلال إضافة الأهداف والمؤشرات غير المالية التي تسمح بتوقع أفضل للأداء؛

- ✓ صعوبة تعظيم كل المؤشرات في آن واحد، بل يجب الفصل بين مختلف الأهداف الإستراتيجية ؛
- ✓ ثقافة المؤسسة : من المؤسسات من يرى ضرورة تبني بطاقة الأداء المتوازن بشيء من المرونة، والبعض الأخر يرى تطبيقها يتم دون إدماج العناصر الإستراتيجية مما جعلها مصدرا للنقاش أكثر منها قوة للتكامل والقيادة[1]؛
- ✓ نقص المعرفة عن بطاقة الأداء المتوازن في قياس الأداء، أو عدم المعرفة بمزايا هذا النموذج؛
- ✓ يحتاج إعداد نموذج بطاقة الأداء المتوازنة إلى رؤية مشتركة لإستراتيجية متفق عليها، لذلك قد لا تكون هناك رؤية معينة متفق عليها، أو إذا اتفق عليها قد لا تكون واضحة لكل المستويات الإدارية؛
- ✓ يمكن أن تفوق تكاليف بطاقة الأداء المتوازنة في قياس الأداء المنفعة التي يمكن الحصول عليها؛
- ✓ صعوبة تحديد الوزن المرغوب للأهداف الأساسية التي تكون ذات أبعاد متعددة، لذا يجب على الإدارة أن تحدد الأهداف الثانوية التي تمثل موجهات للأداء، وفقا للأهداف الأساسية؛
- ✓ نقص الموظفين المؤهلين القادرين على التعامل مع نظام بطاقة الأداء المتوازنة، مما يؤدي بالنهاية إلى مقاومة تطبيق هذا النظام، وتتكون لدى الموظفين اتجاهات سلبية تجاه استخدام بطاقة الأداء المتوازنة، وخاصة أنهم لا يدركون أهدافا واضحة لها؛
- ✓ عملية وضع المقاييس وتحديدها في بطاقة الأداء المتوازنة معقدة جدا، إضافة إلى صعوبة تحديد العدد الأمثل من المقاييس المستخدمة التي تظهر الأداء بشكل كامل؛
- ✓ عدم وجود مقاييس لبعض متغيرات الأداء، حيث إن وجود هذه المقاييس مهم لوضع الاستراتيجيات موضع التنفيذ، وبالتالي فإن عدم وجود مقاييس لقياس متغير ما يؤدي إلى عدم قدرة الإدارة على توجيه أدائها[2].

[11] نعيمة يحياوي، **مرجع سابق**، ص 275.
[2] احمد يوسف دودين، **مرجع سابق**، ص 10.

المبحث الثالث : تقييم أداء المؤسسات باستخدام محاور بطاقة الأداء المتوازن .

وبعد أن رأينا أن بطاقة الأداء المتوازن تنقسم إلى أربعة محاور(أبعاد) كبرى، وهي البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو. وهناك من يضيف بعد أخر خامس وهو البعد البيئي وسنتطرق إلى كل محور بنوع من التفصيل :

المطلب الأول : البعد المالي .

يعتبر البعد المالي احد أهم مقاييس الأداء، وتمثل نتائج هذا البعد مدى تحقيق الأهداف والوقوف على مستوى الأرباح المتحققة لإستراتيجية المنظمة من خلال تخفيض التكاليف بالمقارنة مع المنافسين، ويركز هذا البعد على الوفاء باحتياجات حاملي الأسهم من خلال ما تحققه المنظمة من عائد مناسب على الاستثمار، والى أي مدى تزيد قيمة المنظمة في السوق وبالتالي زيادة ثروة حاملي الأسهم[1].

ويمكن تحسين الأداء المالي للشركة من خلال إتباع الكثير من الاستراتيجيات وهي[2] :

- ❖ إستراتيجية نمو المبيعات : إن هذه الإستراتيجية يمكن تحقيقها من خلال تعميق العلاقة مع العملاء، ولا يتم ذلك إلا من خلال تقديم خدمات ومنتجات جديدة متنوعة، بالإضافة إلى جذب الكثير من العملاء الجدد،

وكذلك دخول الأسواق الجديدة، والتركيز على العملاء الأكثر ربحية للشركة جميعهم.

- ❖ إستراتيجية نمو الإنتاجية : إن هذه الإستراتيجية تعد من الاستراتيجيات المهمة، ويمكن تحقيقها من خلال طريقتين هما :
  - ـ تخفيض تكاليف الشركة ؛
  - ـ الاستغلال الأمثل للأصول بكفاءة وفاعلية.

وتختلف المقاييس المالية المعتمدة باختلاف المراحل التي تمر بها المنظمة وهذه المراحل هي[3]: مرحلة النمو (Growth)، ومرحلة الاستقرار (Sustain)، ومرحلة النضج (Harvest) .

ففي مرحلة النمو، حيث تكون المنظمة في المرحلة الأولى من دورة حياتها، ترتكز المقاييس المالية على زيادة المبيعات والدخول في أسواق جديدة واجتذاب عملاء جدد والمحافظة على مستوى مناسب للإنفاق على تطوير المنتجات، وعمليات التشغيل وتنمية قدرات العاملين وإمكانياتهم ، أما في مرحلة الاستقرار، تحاول المنظمة إعادة استثمار أموالها واجتذاب المزيد من الاستثمارات، وترتكز المقاييس المالية في هده المرحلة على المقاييس التقليدية مثل: العائد على

[1] عبد المجيد الطيب شعبان، **تقييم الأداء من منظور استراتيجي**، جامعة الزاوية، المجلة الجامعة، العدد 15، المجلد 1، 2013، ص ص 195 - 196.

[2] احمد يوسف دودين، **مرجع سابق**، ص 7.

[3] R. Kaplan , D Norton , **Le Tableau de bord prospectif, pilotages stratégique**, , Op, cit ,P.62

رأس المال المستثمر، الدخل الناتج من التشغيل وعائد المساهمة والتدفقات النقدية المخصومة والقيمة الاقتصادية المضافة ، أما في مرحلة النضج، فإن المنظمة ترغب في حصاد نتائج الاستثمارات في المرحلتين السابقتين وترتكز المقاييس المالية على تعظيم التدفق النقدي للمنظمة.

والجدول التالي يوضح المقاييس المالية المناسبة لإستراتيجية المؤسسة والمرحلة التي تمر بها

جدول رقم (15) : تطويع المقاييس لتتناسب مع إستراتيجية وحدة النشاط وأساليب تحقيقها.

		الأساليب المالية لتحقيق الإستراتيجية		
	المرحلـــة	**نمو الإيرادات ومزيج الخدمات**	**تحسين الإنتاجية**	**استغلال الأصول**
إستراتيجية وحدة النشاط	**النمـــو**	ـ معدل نمو المبيعات في القطاع ـ نسبة الإيرادات من المنتجات أو الخدمات الجديدة والعملاء الجدد		ـ نسبة رأس المال المستثمر إلى المبيعات ـ نسبة تكلفة البحوث والتطوير إلى المبيعات
	الاستقـــرار	ـ النصيب من العملاء المستهدفين والحصة؛ ـ نسبة المبيعات من المنتجات الجديدة؛ ـ ربحية العميل وخط الإنتاج.	ـ التكلفة بالمقارنة بالمنافسين؛ ـ معدلات تخفيض التكلفة. ـ التكاليف غير المباشرة (النسبة إلى المبيعات).	ـ معدلات رأس المال العامل (دورة رأس مال العامل)؛ ـ معدلات العائد على رأس المال المستثمر؛ ـ معدلات العائد على رأس المال المستثمر(بالنسبة لفئات الأصول الرئيسية)؛ ـ معدلات استغلال الأصول.
	النضـــج	ـ ربحية العميل وخط الإنتاج؛ ـ نسبة العملاء غير المربحين.	ـ تكلفة الوحدة (لكل وحدة مخرجات، لكل صفقة).	ـ فترة الاسترداد؛ ـ دورة التشغيل .

Source : Kaplan and Norton, **op, cit**, 1996, p 52.

بالإضافة إلى مقاييس أخرى . ويمكن توضيح هذه المؤشرات في الجدول التالي :

جدول رقم (16) : أهم مقاييس المنظور المالي

✓ إجمالي الموجودات	✓ القيمة المضافة لكل عامل
✓ إجمالي الموجودات كل عامل	✓ معدل النمو المركب
✓ نسبة الربح من إجمالي الموجودات	✓ القيمة السوقية
✓ العائد على صافي الموجودات	✓ سعر الحصة
✓ المساهمة الجدية	✓ مريح المتعاملين
✓ الدخل الصافي	✓ ولاء المتعاملين
✓ نسبة الربح من المبيعات	✓ التدفق النقدي
✓ الربح لكل عامل	✓ إجمالي التكاليف
✓ العائد	✓ معدل الائتمان
✓ العائد من المنتجات الجديدة	✓ المطلوبات
✓ العائد لكل عامل	✓ المطلوبات إلى حق الملكية
✓ العائد على حق الملكية	✓ معدل دوران النسب المدينة
✓ العائد على رأس المال العال	✓ معدل دورات المخزون
✓ العائد على الاستثمار	✓ القيمة الاقتصادية المضافة
	✓ القيمة السوقية المضافة

المصدر: طاهر محسن المنصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، **مرجع سابق**، ص 183 .

ويتميز البعد المالي بالخصائص التالية:

- ✓ يُجيب على التساؤلات التالية:
  - هل حققت المؤسسة المنافع والنتائج التي ترضي المساهمين؟
  - كيف تبدو صورة المؤسسة في أعين المساهمين؟
- ✓ يركز على تحقيق الأهداف قصيرة الأجل، لأن طبيعة الأهداف المالية تكون قصيرة الأجل (موسمية، شهرية، أو سنوية) وتتغير بتغير القطاع النشاطي أو الإستراتيجية ؛

- ✓ يعتبر المحصلة النهائية لعمل المنظورات أو المحاور الثلاثة الأخرى، وذلك عن طريق القاعدة السببية التي تربط المحاور الأربعة مع بعضها البعض ؛
- ✓ يعتمد قياس الجانب المالي على مقدار الدخل الناتج ؛
- ✓ يختلف الهدف المالي بين القطاع العام، والقطاع الخاص، ففي القطاع العام يكون الهدف المالي طويل الأجل عكس القطاع الخاص الذي يكون قصير الأجل ؛
- ✓ يعتمد على توفير البيانات والمعلومات المالية الدقيقة في الوقت المناسب .
- ✓ تهدف المؤسسة في كل مرحلة من مراحل حياتها الثلاثة إلى تحقيق أهداف معينة وهي[1]:
  - نمو وتنويع رقم الأعمال (مرحلة النمو) ؛
  - تقليص التكاليف وتحسين الإنتاجية (مرحلة الاستقرار) ؛
  - استعمال الأموال والاستثمارات (مرحلة النضج) .

وبالتالي يمكن القول، أن المحور المالي هو المحور الذي يعطي للمنظمة صورة واضحة عن مدى نجاح إستراتيجيتها، وهل ستبقى فيها سائرة أو ستدخل تعديلات، أي يمكن بناءا على قياس وتقييم المحور المالي اتخاذ قرارات التغيير أو الثبات .

المطلب الثاني : بعد العملاء (الزبائن) :

يعكس هذا البعد أداء الأنشطة التي تقابل حاجات الزبائن ورغباتهم، ومدى قدرة المؤسسة على تحقيق رضاهم. فهناك نوعان من الزبائن تسعى المؤسسات المتطلعة للمستقبل إلى تحقيق رضاهم من خلال إشراكهم في عمل المؤسسة وتلبية رغباتهم وحاجاتهم، وهؤلاء الزبائن هم زبائن من داخل المؤسسة "الزبون الداخلي" وزبائن من خارج المؤسسة "الزبون الخارجي" فالزبون الخارجي هو ذلك الفرد "المستهلك" الذي تتمحور حوله كافة الأنشطة والجهود من اجل تحقيق رغباته وتحفيزه على اقتناء السلعة أو الخدمة، أما الزبون الداخلي فيمثل الأفراد العاملين في الوحدات التنظيمية المختلفة في المؤسسة (محطات العمل، الوحدات، الأقسام، الدوائر...)، حيث ينظر لهؤلاء الأفراد بأنهم زبائن لمن سبقهم في العمل وموردين للذين يلونهم. فالتركيز على الزبون والاهتمام به يعني محاولة الرؤية بمنظوره وليس بمنظور قيادة المؤسسة، أي النفاذ إلى عقله لمعرفة كيف يفكر، ويتم ذلك من خلال[2] :

ـ تحديد احتياجات الزبون ومتطلباته الحقيقية، التي غالبا ما لا يجيد التعبير عنها أو حتى إدراكها؛

ـ التعرف على ميول الزبائن واتجاهاتهم الحقيقية، التي يمكن أن تكون نقطة البداية الصحيحة لتحسين الجودة؛

ـ قياس التغذية العكسية (ردة الفعل) من الزبائن لما يقدم لهم كمقياس لمدى رضاهم؛

---

[1] Fabienne Guerra, **Op , Cit**, P.65

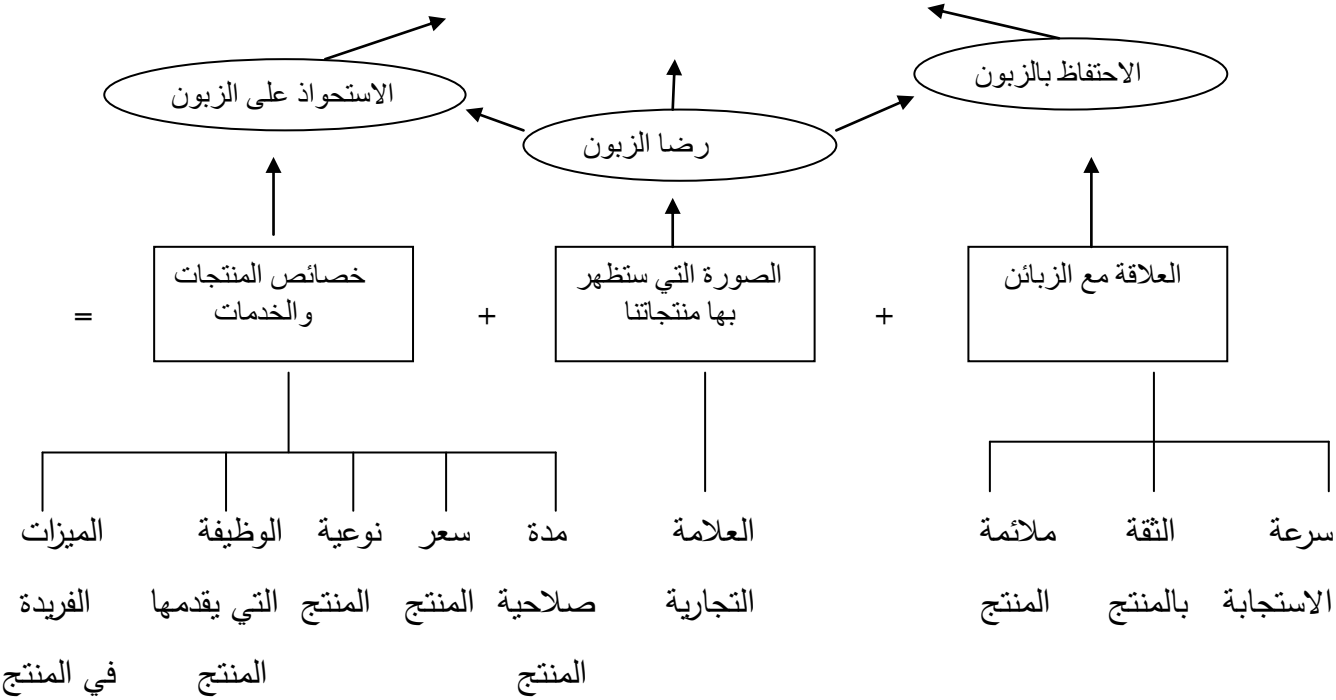
[2] محمد قريشي، **مرجع سابق**، ص ص 68 – 69.

ـ تشجيعهم على المصارحة وإبداء أرائهم في المؤسسة ومخرجاتها؛

ـ الاهتمام بالزبون والحرص على تلبية حاجاته الحالية والمستقبلية قبل أن يدركها هو وتبصيره بها وجعله يفكر فيها.

ويمكن إبراز محركات القيمة لدى الزبون في الشكل التالي:

شكل رقم (12) : خصائص مسألة القيمة



المصدر : حسين سلامة، **بطاقة الدرجات المتوازنة**، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، المجلد 19، العدد 2، 2011، ص 60.

ويتم قياس الأداء لهذا المنظور بما يأتي[1]:

❖ **رضا العميل** : يمثل هذا المقياس درجة تلبية خدمات ومنتجات الشركة لحاجات العملاء، ويعد رضا العميل مؤشر جيد لمبيعات مستقبلية، ولتحقيق رضا العميل يجب أن تتضمن المنتجات والخدمات المزايا الآتية :

- المنتجات أو الخدمات التي تلبي حاجات العملاء من حيث الخصائص المميزة للخدمة أو المنتج مثل الشكل، الاعتمادية، القيمة والسلامة والأمان؛
- طبيعة العلاقة بين الشركة والعميل؛
- هل العميل يستلم خدمات تعزيزية قبل وبعد البيع متضمنة التسليم في الوقت المحدد؛
- هل العاملون في الشركة معتدلون وأكفاء في عملهم؛
- سمعة الشركة (شهرتها) من حيث الوثوق بها وتلبية التزاماتها بدقة؛

[1] م يحي علي حمادي الموسوي، **استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء** (دراسة محاسبية في شركة بغداد للمشروبات الغازية من المنشآت الصناعية)، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد 8، العدد 22، الفصل 1، 2013،ص 247.

- سعر المنتج ونوعيته ومقارنته مع أسعار ونوعية منتجات المنافسين.

❖ **الاحتفاظ بالعميل** : يعني محافظة الشركة على عملائها حيث أن الكلفة تزداد خمس مرات للحصول على عميل جديد مقارنة بالاحتفاظ بالعميل الحالي، وان العملاء الذين تمت تلبية احتياجاتهم يميلوا أن يكونوا عملاء مخلصين وذلك بالاستمرار في اقتناء منتجات أو خدمات الشركة الحالية أو المستقبلية من مجهز موثوق به. كما أن قوة ميل العميل بالاستمرار في الحصول على منتجات وخدمات الشركة تقاس في بعض الأحيان كنسبة مئوية للمبيعات أو تكرار شراء العملاء وان نسبة ولاء العميل (الاحتفاظ بالعميل) الأعلى تعتبر مؤشرا رئيسيا في أداء مبيعات المستقبل من المنتجات الجديدة.

❖ **الحصة السوقية** : يستخدم هذا المقياس لقياس حصة الشركة السوقية على أساس نسبة مبيعات الشركة إلى المبيعات الكلية للسوق. إن تحليل ربحية العميل يساعد مدير الكلفة على رؤية الصورة المالية الكلية لكل عميل وكيفية استخدام هذه الصورة بالاعتماد على تقنيات الكلفة الإستراتيجية لوضع خطة إستراتيجية شهرية أو فصلية أو سنوية للاحتفاظ بالعملاء المربحين والحصول على عملاء جدد في المستقبل وقد يقرر من خلال الخطة الاحتفاظ بالعملاء غير المربحين وذلك للمحافظة على احتمالية جعلهم مربحين في المستقبل (الفترة الزمنية طويلة الأمد).

❖ **اكتساب زبائن** : يعطي هذا الجانب مدلولا عن الزبائن الذين تم اكتسابهم، وهنا يجب الحديث عن عملية الاكتساب من خلال منظورين : من حيث أنواع وأعداد الزبائن الذين تم اكتسابهم؛ ومن حيث أسواق الزبائن الجديدة التي تم الوصول إليها وتغطيتها. يحدد النجاح في تبني إستراتيجية اكتساب الزبائن حجم ونوع برامج التسويق التي تقوم بها الشركة، ويرتبط هدف الاكتساب بعملية المقارنة بين المنافع والتكاليف التي ستتحملها هذه السياسة.

❖ **ربحية الزبون** : يعتبر مقياس ربحية الزبون، محددا لمدى تحقيق النجاح في استراتيجيات الشركة المختلفة، وذلك لأن هدف إدارة الشركة في النهاية لا يتوقف عند القيام بأعمال، ونشاطات مختلفة تؤدي إلى تحقيق رضا الزبائن، واكتساب زبائن جدد والاحتفاظ بهم، وإنما تحقيق ربحية من هذه الأعمال والأنشطة، وذلك من خلال مفهوم تبادل المنافع، بحيث تقدم الشركة منتجات، وخدمات تشبع رغبات الزبائن، والذين بدورهم يقومون بدفع أثمان هذه السلع والخدمات[1].

[1] وحيد رثعان الختاتنة، منصور إبراهيم السعايدة، **مستوى إدراك مديري الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأهمية استخدام المقاييس غير المالية لبطاقة الأهداف المتوازنة في تقييم الأداء**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 5، العدد 1، 2009، ص ص 9 – 10.

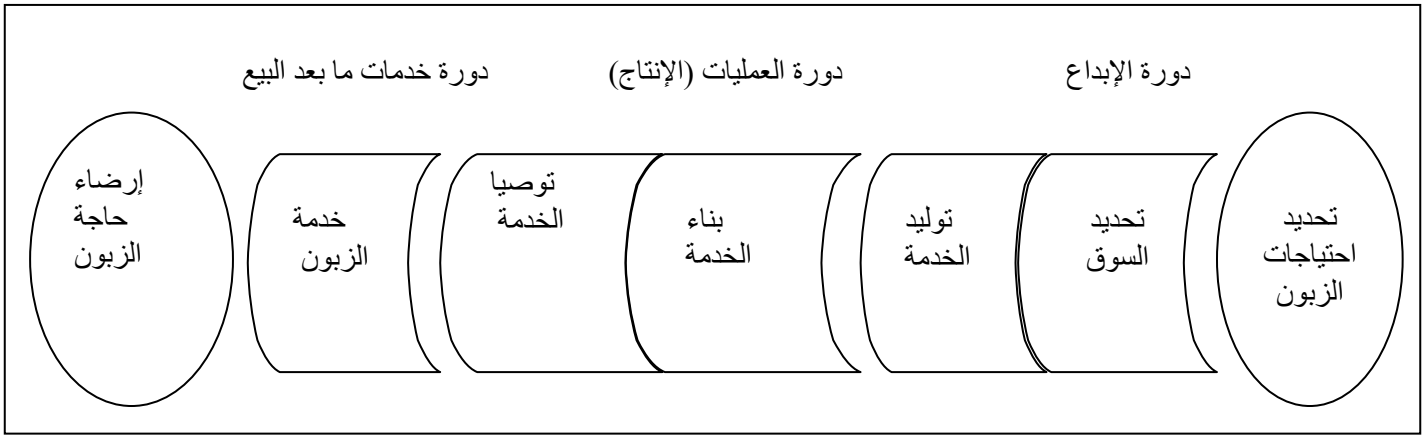
المطلب الثالث : بعد العمليات الداخلية.

يركز هذا البعد على العمليات الداخلية والإجراءات التشغيلية التي تمكن المنظمة من التميز وبالتالي تحقيق رغبات العملاء بكفاءة وفعالية، وأيضا تحقيق نتائج مالية مرضية للمساهمين، ويتحقق ذلك من خلال تقييم[1]:

- ✓ مصادر القوة والضعف في العمليات الأساسية للمنظمة .
- ✓ كيفية ترشيد التكاليف .
- ✓ العمليات المحورية ومدى قدرتها على الوفاء بمتطلبات الزبائن .

إن بعد العمليات الداخلية يكشف عن وجود اختلافين أساسيين ما بين المداخل التقليدية ومداخل بطاقة الأداء المتوازن في قياس الأداء، إذ أن الأولى تحاول مراقبة وتحسين العمليات القائمة الموجودة وأنها تذهب إلى ما وراء مجرد المقاييس المالية للأداء من خلال دمج المقاييس المرتكزة على الوقت والنوعية لكنها، مع ذلك تركز على تحسين العمليات القائمة الموجودة، غير أن بطاقة الأداء المتوازن عادة ما تحدد العمليات الجديدة كليا والتي من الضروري أن تتفوق فيها المنظمة من أجل تحقيق أهدافها المالية والمتعلقة بالعملاء، هذا وإن أهداف العمليات الداخلية تركز على العمليات الأكثر أهمية لنجاح الإستراتيجية، كما أن البطاقة ، تعمل على إدخال عمليات الإبداع في هذا المحور . بالإضافة إلى هذا فإن الأداء العام للمؤسسة مرهون بأداء سلسلة القيمة، وبالضبط مرهون بأداء العمليات الداخلية المسؤولة عن خلق القيم للزبائن والمساهمين. ويمكن توضيح شكل سلسلة القيمة للعمليات المحدثة كما يلي :

شكل رقم (13) : سلسلة القيمة للعمليات الداخلية



المصدر : حسين سلامة مرجع سابق، ص 60.

[1] علي السلمي، **إدارة التميز، نماذج وتقنيات الإدارة في عصر المعرفة**، دار غريب، القاهرة، مصر، 2002، ص13.

يتبين من خلال الشكل، أن سلسلة القيمة للعمليات الداخلية تمر بثلاث مراحل (دورات) ، وهي[1]:

- ✓ **مرحلة الإبداع:** تبحث وحدة الأعمال في عملية الإبداع حاجات العملاء المستترة والظاهرة للعيان، وتتمثل العملية في الموجه الطويلة من خلق القيمة حيث الشركات في البداية تحدد الأسواق الجديدة والزبائن الجدد وتحدد الحاجات الجديدة ، وتتألف عملية الإبداع من عنصرين :

ـــ يقوم المدراء بإعداد بحث عن السوق لتحديد حجم السوق وطبيعة تفضيلات العملاء ونقاط السعر ؛

ـــ تنشر المنظمات سلسلة العمليات الداخلية لسد احتياجات العملاء، حيث تصبح المعلومات الدقيقة الصحيحة من حجم السوق.

- ✓ **مرحلة العمليات** (التشغيل) : حيث تنتج المنتجات والخدمات الحالية وتوصل للزبائن وتمثل الموجه القصيرة من خلق القيمة في المنظمات، وتبدأ مرحلة العمليات من استلام طلب الزبون وتنتهي بإيصال المنتج أو الخدمة للزبون، وتتم هذه المرحلة بفعالية وبتناسق ومواعيد محددة لإيصال المنتجات والخدمات الحالية، وتاريخيا هذه المرحلة هي مركز اهتمام معظم أنظمة مقاييس الأداء للمنظمات، وانجاز العمل بتفوق وتخفيض التكلفة وتوصيل الخدمة أهم من الأهداف .
- ✓ **مرحلة خدمات ما بعد البيع** : وهي المرحلة الأخيرة من سلسلة القيمة هي خدمة الزبون بعد عملية البيع وتتضمن نشاطات الضمان وقطع الغيار ومعالجة العيوب...

وفي ضوء ما سبق يمكن القول أن هذه المراحل الثلاث بأنشطتها وعملياتها، تعد الحلقة التي تربط بين حاجات العملاء ومتطلباتهم ومستوى الرضا المحقق من تعاملهم مع المنظمة، ويمكن الإشارة إلى أهم المؤشرات المعتمدة في هذا المحور حيث أن تحديد هذه المؤشرات يتطلب معرفة دقيقة بواقع عمل المنظمة الحالي، وأساليب الإنجاز ومعرفة بالعمليات المستقبلية، حيث أن معظم المقاييس والمؤشرات مأخوذة من مشروعات إدارة الجودة الشاملة، وفيما يلي أهم المقاييس المعتمدة: المصروفات الإدارية/ إجمالي الإيرادات، سعة تكنولوجيا المعلومات، وقت المعالجة، تطوير المنتج، دوران المخزون، التحسين في الإنتاجية، التسليم في الوقت المحدد، متوسط الوقت المنفق في اتخاذ القرارات. وتساهم العمليات الداخلية في خلق القيمة وذلك بتفاعلها مع بقية الوظائف الأخرى، حيث أن التحكم في العمليات الداخلية يؤدي إلى[2]:

- ✓ تحديد مستوى تكاليف الإنتاج والبيع .
- ✓ المساهمة في تحقيق وإشباع رغبات الزبائن بالنسبة لبقية المنافسين .

---

[1] حسين سلامة، **بطاقة الدرجات المتوازنة**، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، المجلد 19، العدد 2، 2011، ص 60 ـ 61.

[2] Fabienne Guerra, **Op, cit** ,P.144

✓ الهامش الإجمالي المتحصل عليه .

ومنه يمكن القول: أن محور العمليات الداخلية في بطاقة التقييم المتوازن يساهم في تشكيل وإعطاء مزايا تنافسية للمؤسسة، وتعزيز جوانب الأداء المختلفة ويعد هذا البعد مهم في هذا النموذج، لأن نجاح المنظمة مرهون بمواردها وعملياتها الداخلية .

المطلب الرابع : بعد النمو والتعلم .

يسعى هذا المحور إلى الإجابة عن سؤالين هما:

- هل للمؤسسة القدرة على التعلم والتمييز؟
- كيف تقوي المؤسسة القدرة على التغيير والتحسين المستمر؟

وللإجابة عن هذين السؤالين، يجب أن يتكون هذا المحور من[1] :

❖ **ثقافة وتدريب الأفراد العاملين في الشركة** : يتم تحسين مهارات وثقافة العاملين من خلال إشراكهم في دورات تدريبية وتدفع الشركة حوافز لمن ينهون هذه الدورات بنجاح. ويمكن قياس ثقافة وتدريب الأفراد بشكل نسبة مئوية لإنهاء العاملين الدورات التدريبية بنجاح والذي ينعكس في تطوير المنتجات الحالية وخلق وإنتاج منتجات جديدة متميزة.

❖ **الاحتفاظ بالعاملين في الشركة** : يشير الاحتفاظ بالعاملين في الشركة إلى مدى إسهام العاملين فيها في تطوير رأس المال للشركة ويمثلون موجودات غير مالية ذات قيمة كبيرة لها. ويقاس الاحتفاظ بالعاملين بالنسبة المئوية للأشخاص الذين يغادرون الشركة إلى مجموع الأفراد العاملين في الشركة.

❖ **التطوير والتحفيز** : تقوم الشركة بخلق فرص جديدة لتطوير منتجاتها وتحسين خدماتها وهي تحاول ضرب المنافسين بالمنتجات الجديدة الذي يعني الإسراع بتلبية حاجات العملاء قبل أن يستطيع المنافسون أن يكونوا ردة فعل وبذلك تستطيع الشركة أن تلبي حاجات عملائها وتحقيق أرباح اكبر من المنافسين الآخرين. وتقوم الشركة بمكافأة الأفراد العاملين في الشركة الذين حققوا أداء مميزا في عملهم استنادا إلى نظام الحوافز في الشركة وتتعدد مقاييس التحفيز والتطوير منها معدل الوقت اللازم لتطوير المنتجات الجديدة وعدد المقترحات لكل مستخدم ونسبة المقترحات المنفذة.

[1] م يحي علي حمادي الموسوي، **مرجع سابق**، ص 249.

❖ **قدرة نظم المعلومات :** يمثل توفير المعلومات المطلوبة من قبل العاملين في الشركة ويمكن أن يقاس بنسبة عدد العاملين في الخط الأمامي الذي هم على اتصال مباشر مع العملاء ويفحصون المعلومات ويوفرونها في الوقت المناسب ومدى أهمية هذه المعلومات التي يتم الحصول عليها من العملاء والمنافسين.

المطلب الخامس : البعد البيئي.

❖ **مفهوم الأداء البيئي :** يعرف الأداء البيئي حسب مواصفة الايزو 14031 بأنه "النتائج التي تتحصل عليها إدارة المؤسسة من خلال تعاملها مع البيئة"، فهو بذلك يشير إلى كفاءة الإدارة البيئية في حماية البيئة من الأضرار الناتجة عن استغلال الموارد الاقتصادية، كما يقصد بالأداء البيئي كل الأنشطة والعمليات التي تقوم بها المنظمة سواء بشكل إجباري أو اختياري من شأنها منع الأضرار البيئية والاجتماعية الناتجة عن أنشطتها الإنتاجية والعمل على التخفيف منها، لذلك فأخذ الأداء البيئي بعين الاعتبار يمكن من التقليل أو إزالة التأثيرات البيئية السلبية وتعظيم تأثيراتها الموجبة من خلال توجيه المؤسسة إلى[1] :

ـ وضع سياسة مناسبة لمعالجة المشاكل البيئية من خلال دمج المسؤولية البيئية ضمن أهداف وسياسات المؤسسة؛

ـ ممارسة الأنشطة بشكل يمكن المؤسسة من الاستغلال الأمثل للموارد والتحكم في التكاليف البيئية، التي تتحملها المؤسسة كتعويض عن أضرارها البيئية؛

ـ الاستجابة للقوانين والمعايير البيئية أو التطوع في تطبيقها؛

ـ تنمية الآثار الخارجية الايجابية كإثبات لاستثمار المؤسسة في تحسين البيئة؛

ـ اعتماد الطرق العلمية في تجميع وإعادة تحويل مخلفات المؤسسات أو التخلص منها؛

ـ تدريب العاملين على التعامل الكفء مع الموارد البيئية وزيادة وعيهم البيئي.

❖ **مؤشرات تقييم الأداء البيئي :** يمكن تقسيم مؤشرات التقييم البيئي كما يلي[2]:

- **مؤشرات الإدارة البيئية :** وتتضمن مجهودات الإدارة البيئية للتأثير على الأداء البيئي للمنظمة التي تختص بما يلي : الرؤية والإستراتيجية والسياسة، الهيكل التنظيمي للإدارة البيئية، نظم الإدارة والتوثيق المتعلق بها، الالتزام الإداري الخاص بالمسائل البيئية، والاتصالات بالأطراف الداخلية والخارجية ذات المصلحة.

[1] لطيفة بكوش، وسيلة بن ساهل، **بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الأداء البيئي للمؤسسات، دراسة حالة مؤسسة سوناطراك بالجزائر** ، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 7، المجلد 2، جامعة الوادي، 2014، ص 61.

[2] نادية عبد الحليم، **مرجع سابق**، ص 11.

- **مؤشرات الحالة البيئية :** وتوفر معلومات عن الحالة المحلية أو الإقليمية أو الدولية أو العالمية للبيئة مثل سمك طبقة الأوزون، متوسط الحرارة العالمية، تركيز التلوث في الهواء والتربة والمياه ...
- **مؤشرات الأداء البيئي :** وتنقسم إلى :

ـ مؤشرات تشغيلية بيئية.. وتتعلق بمجالات قياس الحيازة والمقاييس الفنية للمنتج/العملية، ومقاييس استعمال المنتج/العملية وتصريف المخلفات.

ـ مؤشرات الأثر البيئي.. وتتعلق بالمخرجات مثل إجمالي المخلفات، استهلاك المواد والمياه والطاقة، وانبعاثات الغازات.

ويمكن تقسيم مؤشرات تقييم الأداء البيئي إلى نوعين أساسين : مؤشرات مناسبة لكل المنظمات ومؤشرات يتم استخدامها في منظمات معينة كما يلي :

جدول رقم (17) : مؤشرات الأداء البيئي المناسبة لكل المنظمات

الأثر البيئي	البيانات المطلقة	البيانات المقاسة	بيانات الاتجاه
انبعاثات الغازات	إجمالي انبعاثات ثاني أكسيد الكربون السنوي	انبعاثات ثاني أكسيد الكربون لكل موظف لكل وحدة مخرجات...	إجمالي انبعاثات ثاني أكسيد الكربون أو الانبعاثات لكل موظف مقارنة بالسنوات السابقة
استهلاك المياه	إجمالي استهلاك المياه السنوي	استهلاك المياه لكل موظف، لكل وحدة مخرجات...	إجمالي الاستهلاك أو الاستهلاك لكل موظف مقارنة بالسنوات السابقة
مخرجات المخلفات	إجمالي مخرجات المخلفات السنوي بالطن	مخرجات المخلفات لكل موظف، أو لكل وحدة مخرجات...	إجمالي المخلفات أو المخلفات لكل موظف مقارنا بالسنوات السابقة

المصدر : نادية عبد الحليم، **مرجع سابق**، ص11.

جدول رقم (18) : مؤشرات الأداء البيئي المناسبة لمنظمات معينة

الأثر البيئي	المؤشر	تعليق
انبعاثات متولدة في الهواء (بخلاف الغازات)	الكمية الإجمالية بالطن للغازات المسئولة عن ثقب الأوزون مثل الذرات SO2, NO2	تلك المؤشرات مناسبة فقط عندما تنبعث تلك الغازات.
استخدام الموارد والمواد الخام	الكمية الإجمالية بالطن من المواد الخام المستخدمة	البيانات المقاسة التي تربط كمية مدخلات المواد الخام بكمية أو وحدات المخرجات المستخدمة عادة.
النقل	ـ إجمالي الوقود المستهلك؛ ـ انبعاثات ثاني أكسيد الكربون لكل 1000 كغ؛ ـ نسبة اشتعال المركبات ونسبة المركبات التي تسير خالية؛ ـ عدد الكيلو مترات التي يوقعا الموظفين في رحلات العمل (بالبر/الهواء/السكة الحديد)؛ ـ نسبة الموظفين الذين ينتقلون وحدهم بالسيارة عند التبديل.	في بعض الشركات تبديل الموظف قد يكون سبب الأثر البيئي الهام.
الطاقة	ـ الانبعاثات ثاني اكسيد الكربون طبقا لنوع الطاقة أو الاستخدام الأساسي. ـ الاستهلاك بالنوع.	تحتاج أيضا إلى استكمال المعلومات عن إجمالي ثاني اكسيد الكربون انبعاثات الناتج من الطاقة المستخدمة مع تقسيمها إلى أنواع أو استخدامات.
ملوثات الماء	ـ إجمالي التصريف للسيب النهائي بالمتر المكعب.	وهذا قد يتضمن انبعاثات الأكسجين الكيميائي المطلوب، الأكسجين

	ـ السيب النهائي بالمتر المكعب لكل طن منتج.	العضوي المطلوب، والدراسات والمواد الأخرى.
المخلفات الخطرة	الكمية الإجمالية من المخلفات الخطرة والتي يتم تولدها بالنوع.	إذا قدمت المنظمة مواد مخلفات محددة، ويجب معرفة مواد المخلفات فقد ترغب في تقديرها منفصلة

المصدر : نادية عبد الحليم، **مرجع سابق،** ص 12.

ويمكن حصر المقاييس والمؤشرات المرتبطة بالبعد البيئي في نوعين أحدهما يختص بالعملية الإنتاجية والأخر يختص بالمنتج في الجدول التالي :

جدول رقم (19) : مقاييس مؤشرات البعد البيئي

مقاييس متعلقة بالعمليات التشغيلية		**مقاييس متعلقة بالمنتج**
استخدام الموارد	**الانبعاثات**	
استخدام الطاقة	الانبعاثات إلى المياه	نسبة المكونات القابلة لإعادة التدوير
استخدام المياه	الانبعاثات إلى الهواء	متوسط منتصف العمر للمكونات الغير قابلة لإعادة التدوير
استخدام المواد	المخلفات الصلبة	المتوسط الزمني لاستمرار المنتج.
	المخلفات الخطرة	عدد الاستبدالات (البدائل) المتاحة.

المصدر : نادية عبد الحليم، **مرجع سابق،** ص 13.

خلاصة الفصل :

إن بطاقة الأداء المتوازن هي عبارة عن نظام متكامل لقياس وتقييم الأداء الشامل للمؤسسات والذي يتكون من مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تبين نتائج تنفيذ الأداء وتربطها بإستراتيجية وأهداف المؤسسة المحددة من خلال أربعة أبعاد هي البعد المالي، بعد العميل، بعد العمليات الداخلية وبعد التعلم والنمو، ويمكن إضافة أبعاد أخرى لحاجة وطبيعة أداء المؤسسة وإستراتيجيتها.

وتتضمن بطاقة الأداء المتوازن مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية، ومقاييس للمخرجات ومحركات الأداء لتلك المخرجات والتي ترتبط معا في سلسلة علاقات سببية، إلا أن الأساس في تصميم بطاقة الأداء المتوازن هو أن المقاييس المالية وغير المالية يجب أن تمثل جزءا من نظام المعلومات في المستويات الإدارية المختلفة للمؤسسة، ويعد هذا النموذج منهج تفكير متوازن وأداة عمل تنفيذية وإدارية، يمكن للمؤسسة في حال قامت باستخدامه من تحقيق أهدافها ومن تقييم أدائها وفق إطار متكامل من المقاييس بشكل متوازن وتوفير معلومات شاملة عن أدائها.

ويجب على المؤسسات التي تريد التفوق تصميم مؤشرات هذه البطاقة وربطها برؤية المؤسسة وأهدافها الإستراتيجية، وتطبيقها بشكل جيد يضمن فعاليتها في تحسين مختلف جوانب أداء المؤسسة، إضافة إلى ضرورة العمل على تعزيز عوامل نجاحها وتجنب العراقيل التي قد تؤدي إلى إفشالها، لذا فإن المؤسسات الرائدة عالميا تبحث عن صياغة وبناء نموذج يتماشى مع مركزها ويوافق طموحاتها، خاصة أن عملية تقييم الأداء لا تهمل أي طرف مرتبط بالمؤسسة، ويعكس كل بعد منه مصالح احد هذه الأطراف، فالبعد المالي يرتبط بتحقيق قيمة المساهمين وإرضائهم، وبعد الزبائن يسعى إلى تحقيق رضاهم وضمان ولائهم، في حين بعد العمليات الداخلية يهدف إلى تحقيق الربحية ورضاء المسيرين، وبعد النمو والتعلم يسعى إلى تحقيق الإبداع والابتكار ، أما الاجتماعي والبيئي يركز على تحقيق متطلبات المجتمع وضمان إسهام المؤسسة في جميع جوانب التنمية .

الفصـــــــــــــل الرابع

دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصاديـــــــة

تمهيد :

بعد التطرق للجانب النظري الخاص بالنظام المحاسبي المالي، القوائم المالية، الأداء، وبطاقة الأداء المتوازن كان لابد من معالجة إشكالية الدراسة ـ المتمثلة في دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن في ظل النظام المحاسبي المالي ـ من ناحية تطبيقية من خلال دراسة الحالة التي شملت ثلاث مؤسسة اقتصادية مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي ومؤسسة الجزائرية للمياه في نفس الولاية ومجمع صيدال وتم اختيار المؤسسة الأولى لأنها شبيه بالقطاع الخاص أما المؤسسة الثانية فهي للقطاع العام، أما المؤسسة الثالثة فهي مدرجة في بورصة الجزائر وتم هذا الاختيار لتنوع المؤسسات الاقتصادية .

وقد تم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية :

المبحث الأول : التعريف بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة .

المبحث الثاني : مساهمة القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي الوادي (EDIMMA)

المبحث الثالث : مساهمة القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة الجزائرية للمياه الوادي (ADE).

المبحث الرابع : مساهمة القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة صيدال (GROUPE SAIDAL).

المبحث الأول : التعريف بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة

المطلب الأول : مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي (EDIMMA*) :

إن مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي (EDIMMA) هي مؤسسة اقتصادية عمومية ذات طابع تجاري أنشأت في 19فيفري 1985 وبدأت في ممارسة نشاطها بشكل كامل في 15 أفريل 1985، حيث سميت في ذلك الوقت بالديوان القومي للعتاد الفلاحي (ONAMA) وكان مقرها بقمار، وبظهور استقلالية المؤسسات انتقلت المؤسسة إلى المنطقة الصناعية بكوينين وكان ذلك في 01 جانفي 1987 وأطلق على المؤسسة اسم مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي (EDIMMA).

وبموجب القرار الوزاري رقم 501/96 بتاريخ 25 ماي 1996 المتعلق بتحويل المؤسسة من مؤسسة عمومية إلى مؤسسة اقتصادية تخضع إلى اقتصاد السوق، وأصبحت المؤسسة تابعة للشركة القابضة العمومية للميكانيك بالجزائر وللمؤسسة فرع بدائرة جامعة ، ونجم عن هذا القرار نقل مقر المؤسسة من المنطقة الصناعية بكوينين إلى المنطقة الصناعية بتكسبت ببلدية الوادي.

وفي سنة 2001 حلت الشركات القابضة وأصبحت المؤسسة تابعة لشركة تسيير المساهمات للشرق والجنوب الشرقي الكائن مقرها بولاية عنابة.

وفي 31 أفريل 2003 أدخلت وحدة جديدة إلى المؤسسة وهي وحدة المراقبة التقنية للسيارات.

و في 12 جانفي 2004 حلت شركة تسيير المساهمات للشرق والجنوب الشرقي، لتصبح المؤسسة مؤخرا تابعة إلى مؤسسة تسير مؤسسات توزيع وصيانة العتاد الفلاحي (EGE) ويوجد مقر المؤسسة الأم بالجزائر العاصمة. وفي 01 جانفي 2007 تم عقد جمعية عامة من اجل إعادة تقييم رأس مال المؤسسة ليصبح 28800000.00 دج. وهي الآن في سنة 2017 تابعة لمؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية ببوسعادة.

ويعد نشاط مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي (EDIMMA) بالوادي نشاطا تجاريا من جهة ومن جهة أخرى نشاط خدماتيا ، أما النشاط التجاري فيكمن في اعتمادها على بيع آلات الفلاحية

* ENTREPRISE DE DISTRIBUTION ET DE MAINTENANCE DE MATERIEL AGRICOLE .

وقطع الغيار كالجرارات مثلا وتوابعها من العربات والمقطورات ومحركات ضخ المياه من المؤسسة الصانعة لهذا العتاد، أما النشاط الخدماتي من خلال اعتمادها على وحدة المراقبة التقنية للسيارات وتعد المؤسسة الأولى في هذا المجال على مستوى ولاية الوادي.

ويتم العمل وفق هيكل تنظيمي يحتوي على عدة مصالح مصلحة المستخدمين، مصلحة المحاسبة والمالية، المصلحة التجارية ، المصلحة التقنية .

المطلب الثاني : مؤسسة الجزائرية للمياه (ADE) الوادي :

هي مؤسسة عمومية لتوزيع المياه المنزلية الصناعية والتطهير بولاية الوادي أنشئت بموجب المنشور الوزاري المشترك رقم 2093 في سنة 1987، غير أن بداية انطلاق نشاط المؤسسة الفعلي في سنة 1990.

وتزاول المؤسسة نشاطها بالناحية الغربية للمدينة على حافة الطريق الوطني الرابط بين ولاية الوادي وتقرت.

وتنشط المؤسسة على مستوى بلدية الوادي التي تعتبر البلدية الرئيسية للولاية، وتلبي المتطلبات اليومية من المياه للسكان، وتستغل المؤسسة بئرين الأول في الناحية الغربية من المدينة والثاني الناحية الجنوبية وكلا البئرين ذا تدفق 220 ل/ ثا .

وتستغل المؤسسة محطتين لتبريد المياه بحيث أن المياه المتدفقة من الآبار العميقة تخرج بحرارة تفوق 60 درجة، وتعتبر التجهيزات السابقة الذكر بحالة جيدة ومجهزة بخزانات التحكم التي تحتوي على كل مؤشرات الأمان، كما تعالج المؤسسة كمية كبيرة من ماء الجافيل المركز وتتابع هذه العملية من طرف المصالح المختصة وكذا مصالح الوقاية والقطاع الصحي بالولاية.

وتقوم المؤسسة بمشاريع الري خاصة الأماكن الجديدة ومتابعة وصيانة الشبكات القديمة من خلال فك انسداد القنوات بالإضافة إلى نزع المادة الكلسية منها ذات اللون المحمر، كما أنها تؤثر على الصمامات وجعلها لا تقوم بعملية الفتح أو الغلق وتآكل بعض أجزائها.

ويتم العمل وفق هيكل تنظيمي يحتوي على العديد من المصالح وهي مصلحة الاستغلال ، مصلحة المحاسبة والمالية، مصلحة الإمداد، ومصلحة الأشغال الجديدة.

المطلب الثالث : مجمع صيدال (GROUPE SAIDAL) .

أنشأت صيدال في سنة 1982 عقب إعادة هيكلة الصيدلية المركزية الجزائرية سنة 1969 . وحول إليها في 1988 مركب المضادات الحيوية للمدية الذي كان على وشك الانتهاء من قبل الشركة الوطنية للصناعات الكيميائية.

وفي سنة 1989 وتبعا لتنفيذ الإصلاحات الاقتصادية، أصبحت صيدال مؤسسة عمومية اقتصادية تتميز باستقلالية التسيير.

في سنة 1993، تم إضفاء تعديلات على القانون الأساسي للشركة، حيث سمح لها بالمشاركة في كل عملية صناعية أو تجارية يمكن أن تكون ذات صلة مع موضوعها الاجتماعي من خلال إنشاء شركات جديدة أو فروع.

في سنة 1997، وضعت شركة صيدال مخطط إعادة هيكلة أسفر على تحويلها إلى مجمع صناعي يضم ثلاثة فروع (فارمال، انتيبيوتيكال وبيوتيك).

في 2009، رفعت صيدال من حصتها في رأس مال سوميدال إلى حدود 59 %. وفي سنة 2010 قامت بشراء 20 % من رأس مال شركة ايبيرال كما رفعت حصتها في رأسمال شركة تافكو إلى 44,51 %.

في 2010 رفعت صيدال حصتها في رأس مال ايبيرال إلى حدود 60 %

في جانفي 2014، شرع مجمع صيدال في إدماج فروعه انتيبيوتيكال، فارمال وبيوتيك.

وصيدال هي شركة ذات أسهم برأسمال قدره 2500000000 دينار جزائري، 80 % من رأس المال ملك للدولة و20 % المتبقية قد تم التنازل عنها في سنة 1999 عن طريق البورصة إلى المستثمرين من المؤسسات والأشخاص، وتكمن مهمة صيدال في تطوير، إنتاج وتسويق المواد الصيدلانية الموجهة إلى الاستهلاك البشري، ويقع مقر المؤسسة بالجزائر العاصمة.

ويتم العمل وفق هيكل تنظيمي يضم عدة مصالح أو مديريات مديرية الموارد البشرية، مديرية المالية، القسم التجاري، مديرية التنظيم، القسم التجاري، فروع الإنتاج.

المبحث الثاني : مساهمة القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي (EDIMMA) .

تعد بطاقة الأداء المتوازن من المؤشرات المشتقة من القوائم المالية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي لولاية الوادي.

المطلب الأول : تحديد مؤشرات بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة (EDIMMA):

1. **مؤشرات البعد المالي :** لقياس أهمية هذا البعد للمؤسسة تم اشتقاق مؤشرات من خلال القوائم المالية منها ما يقيس الربحية ومنها ما يقيس السيولة نظرا لأهمية العنصريين السابقين في ما يخص المنظور المالي لبطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة نذكر منها ما يلي:

1.1 معدل العائد على الأصول : هو من مؤشرات قياس الربحية ويحسب بالعلاقة التالية :

معدل العائد على الأصول = النتيجة الصافية / إجمالي الأصول

والجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (20) : تطور معدل العائد على الأصول للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
النتيجة الصافية	2017615,97	1295917,57	233599,43	325463,49	264206,85
مجموع الأصول	73588337,28	73170800,42	78430771,25	81847122,98	85191050,80
المؤشر %	**2,74**	**1,77**	**0,29**	**0,39**	**0,31**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

تشير بيانات الجدول إلى أن هذا المؤشر في انخفاض مستمر في الفترة ما بين 2011 و 2013 حيث كان في سنة 2011 بنسبة 2,74 ثم تراجع في سنة 2012 إلى 1,77 ثم في سنة 2013 إلى 0,29 وهذا راجع إلى الانخفاض الكبير في الربح نتيجة لزيادة المصاريف لتوسع نشاط المؤسسة ثم حافظ على الربح في سنة 2014 بنسبة 0,39 قبل أن ينخفض إلى نسبة 0.31 في سنة 2015 بالرغم من أن مجموع الأصول في ارتفاع نسبي معظم فترات الدراسة.

2.1 معدل العائد على الاستثمارات : هو من مؤشرات قياس الربحية ويحسب كما يلي :

معدل العائد على الاستثمارات = النتيجة الصافية / الأصول الثابتة

والجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (21) : تطور معدل العائد على الاستثمارات للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
النتيجة الصافية	2017615,97	1295917,57	233599,43	325463,49	264206,85
الأصول الثابتة	37855134,79	35983005,61	35695026,22	35752692,49	35687930,38
المؤشر %	**5,32**	**3,60**	**0,65**	**0,91**	**0,74**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن هذا المؤشر في انخفاض مستمر في الفترة ما بين 2011 و 2013 حيث كان في سنة 2011 بنسبة 5,32 ثم تراجع في سنة 2012 إلى 3,6 ثم في سنة 2013 إلى 0,65 وهذا راجع إلى الانخفاض الكبير في الربح نتيجة لزيادة المصاريف ثم حافظ على الربح في السنتين الأخيرتين بنسبة قريبة وهذا بالرغم من الاستقرار النسبي في مجموع الأصول الثابتة.

3.1 نسبة التداول : هي من مؤشرات قياس السيولة ويحسب كما يلي :

نسبة التداول = الأصول المتداولة / الالتزامات المتداولة

والجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (22): تطور نسبة التداول للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
الأصول المتداولة	35773202,28	37187794,81	42735745,03	46094430,49	49503120,42
الالتزامات المتداولة	37178038,88	36721448,70	41707162,80	44913639,07	48525952,80
المؤشر %	**0,96**	**1,01**	**1,02**	**1,02**	**1,02**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول السابق في سنة 2011 أن هاته النسبة سيئة لانخفاضها عن الواحد الصحيح 0,96 وهي غير قادرة على تغطية الالتزامات القصيرة الأجل عن طريق أصولها المتداولة فتلجا إلى الاقتراض الطويل أو رأس المال ولا يعني أنها في وضع مالي غير جيد، إلا أنها في الفترات الأخرى ما بين 2012 و 2015 كانت ثابتة ما بين نسبتي 1,01 و 1,02 وهذا راجع إلى إتباع سياسة تحصيل جيدة بحيث تحصل ديونها في الوقت المناسب.

4.1 معدل نمو الأرباح : هو من مؤشرات قياس الربحية ويحسب بالعلاقة التالية :

معدل نمو الأرباح = النتيجة الصافية للسنة الحالية ـ النتيجة الصافية للسنة السابقة / النتيجة الصافية للسنة السابقة .

والجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

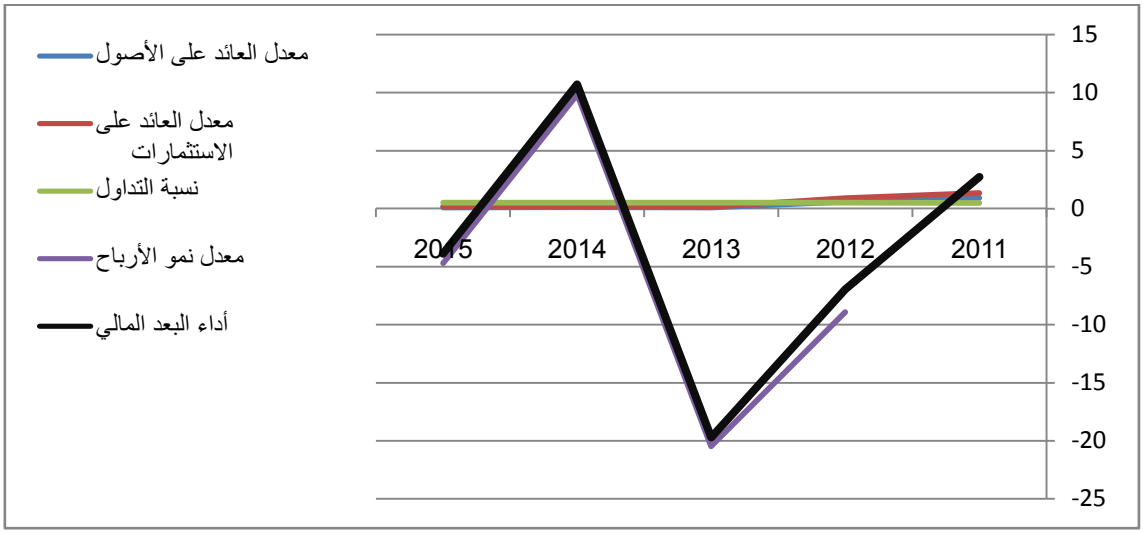
جدول رقم (23): تطور معدل نمو الأرباح للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
النتيجة الصافية	2017615,97	1295917,57	233599,43	325463,49	264206,85
المؤشر %	ـــ	35,76 ـ	81,97 ـ	39,32	18,82 ـ

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن هذا المؤشر في انخفاض مستمر في الفترة ما بين 2011 و 2013 انخفاضا كبيرا حيث تراجع من سنة 2011 إلى سنة 2012 إلى (35,76) ثم في سنة 2013 إلى (81.97) وهذا راجع إلى الانخفاض الكبير في المنتوجات العملياتية الأخرى لان المؤسسة لم تقم بالتنازل عن بعض الأصول المثبتة غير الهادية بالإضافة إلى زيادة مصاريف الاستهلاك وزيادة أجور العمال بالإضافة إلى زيادة الضرائب، ثم ارتفع هذا المؤشر سنة 2014 إلى 39,32 وهذا راجع إلى ارتفاع المبيعات وانخفض سنة 2015 إلى (18,82) بسبب زيادة خسائر القيمة والمؤونات. والشكل التالي يبين تطور مؤشرات البعد المالي للبطاقة للمؤسسة

شكل رقم (14) تطور مؤشرات البعد المالي للبطاقة لمؤسسة (EDIMMA).



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المؤشرات السابقة.

2. مؤشرات بعد العملاء (الزبائن) : هناك العديد من المؤشرات التي تقيس هذا البعد أهمها :

1.2 معدل المردودية التجارية : يحسب :

معدل المردودية التجارية = النتيجة الصافية / رقم الأعمال .

والجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم(24) : تطور معدل المردودية التجارية للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
النتيجة الصافية	2017615,97	1295917,57	233599,43	325463,49	264206,85
رقم الأعمال	20121850,98	32379958,98	37732886,64	43651338,70	46993543,47
المؤشر %	**10,02**	**4,00**	**0,61**	**0,74**	**0,56**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن هذا المؤشر في انخفاض مستمر في الفترة ما بين 2011 و 2013 انخفاضا كبيرا حيث تراجع من سنة 2011 عندما كان 10,02 إلى 4,00 في سنة 2012 ثم في سنة 2013 إلى 0,61 وهذا راجع إلى الانخفاض الكبير في النتيجة الصافية بسبب زيادة مصاريف الاستهلاك وزيادة أجور العمال بالإضافة إلى زيادة الضرائب ، ثم ارتفع هذا المؤشر سنة 2014 إلى 0,74 وهذا راجع زيادة نشاط المؤسسة من خلال عملية المراقبة التقنية للسيارات وانخفض سنة 2015 إلى 0,56 بسبب زيادة خسائر القيمة والمؤونات.

2.2 معدل نمو رقم الأعمال : يحسب كما يلي :

معدل نمو رقم الأعمال = (رقم الأعمال للسنة الحالية ـ رقم الأعمال للسنة السابقة) / رقم الأعمال للسنة السابقة .

والجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (25): تطور معدل نمو رقم الأعمال للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال	20121850,98	32379958,98	37732886,64	43651338,70	46993543,47
المؤشر %	**ـــ**	**60,91**	**16,53**	**15,68**	**7,65**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن هذا المؤشر في انخفاض مستمر عندما كان سنة 2012 بنسبة 60,91 إلى 16,53 سنة 2013 ثم إلى 15,68 سنة 2014 ثم إلى 7,65 سنة 2015 وهذا راجع إلى الزيادة الخفيفة في رقم الأعمال بسبب المنافسة الحادة والكبيرة من قبل القطاع الخاص في مجال العتاد الفلاحي من جهة، ومن جهة أخرى مجال المراقبة **التقنية للسيارات.**

3.2 معدل الاحتفاظ بالزبائن : يحسب بالعلاقة التالية :

معدل الاحتفاظ بالزبائن = (قيمة الخدمات المقدمة للزبائن للسنة الحالية ــ قيمة الخدمات المقدمة للزبائن للسنة السابقة) / قيمة الخدمات المقدمة للزبائن للسنة السابقة .

والجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (26): تطور معدل الاحتفاظ بالزبون للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
قيمة الخدمات	24540407,13	40178416,75	46883073,19	47457198,08	53133434,13
المؤشر %	ــ	**63,72**	**16,68**	**1,22**	**11,60**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

تشير بيانات الجدول أعلاه إلى أن هذا المؤشر انخفض في الارتفاع بنسبة 16,68 سنة 2013 عندما كان 63,72 في سنة 2012 ثم انخفض إلى 1,22 في سنة 2013 بسبب المنافسة التامة من قبل القطاع الخاص في المحافظة على الزبائن، ثم ارتفع سنة 2015 إلى 11,60 وهذا بسبب زيادة الخدمات المقدمة من خلال زيادة حجم المركبات في الولاية.

4.2 معدل جلب زبائن : ويحسب: **معدل جلب زبائن = قيمة الخدمات / رقم الأعمال.**

والجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

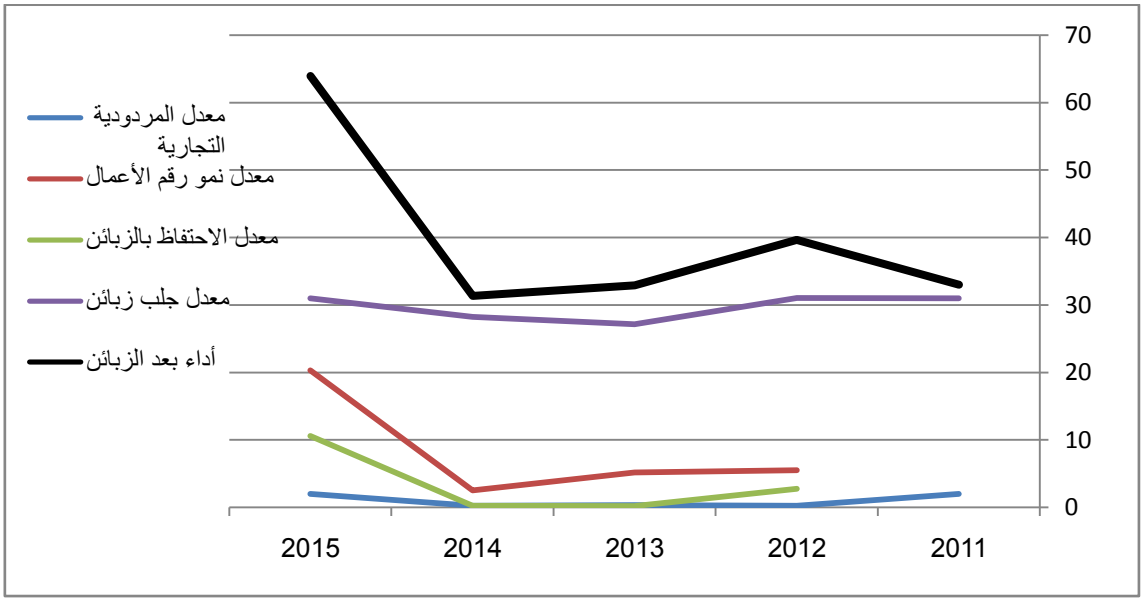
جدول رقم (27): تطور معدل جلب الزبون للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
قيمة الخدمات	24540407,13	40178416,75	46883073,19	47457198,08	53133434,13
رقم الأعمال	20121850,98	32379958,98	37732886,64	43651338,70	46993543,47
المؤشر %	**121,95**	**124,08**	**124,24**	**108,71**	**113,06**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن المؤشر في زيادة مستمرة نسبيا في السنوات الثلاثة الأولى من الدراسة 2011 و2012 و2013 ، 121,95 و 124,08 و 124,24 على الترتيب وهذا بالمحافظة على الزبائن الأصليين وجلب زبائن جدد بسبب جودة الخدمات المقدمة ، ثم انخفض سنة 2014 قليلا إلى نسبة 108,71، ثم ارتفع المؤشر إلى 113،06 سنة 2015 وهذا بسبب توسع نشاط المؤسسة. والشكل التالي يبين تطور مؤشرات بعد الزبائن للبطاقة للمؤسسة.

شكل رقم (15) تطور مؤشرات بعد الزبائن للبطاقة لمؤسسة (EDIMMA).



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المؤشرات السابقة.

3. مؤشرات بعد العمليات الداخلية : هناك عدة مؤشرات من بينها .

1.3 معدل نمو الإنتاج : يحسب بالعلاقة التالية :

معدل نمو الإنتاج = (قيمة الإنتاج للسنة الحالية ــ قيمة الإنتاج للسنة السابقة) / قيمة الإنتاج للسنة السابقة . والجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (28): تطور معدل نمو الإنتاج للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
قيمة الإنتاج	20267669,16	32379958,98	37732886,64	43805702,34	47042399,71
المؤشر %	ــ	**59,76**	**16,53**	**16,09**	**7,38**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن هذا المؤشر في انخفاض مستمر عندما قارب سنة 2012 نسبة 60,00 إلى 16,53 سنة 2013 ثم إلى 16,09 سنة 2014 ثم إلى 7,53 سنة 2015 وهذا المؤشر يتأثر كثيرا برقم الأعمال بالرغم من الزيادة القليلة فيه، إلا انه يتراجع بسبب المنافسة الحادة والكبيرة من قبل القطاع الخاص في مجال العتاد الفلاحي، وفي مجال المراقبة التقنية للسيارات وهذا بفتح فرع خاص أخر بالولاية لتصبح أربع مؤسسات اقتصادية في هذا المجال.

2.3 معدل نمو القيمة المضافة : يحسب بالعلاقة التالية :

معدل نمو القيمة المضافة = (القيمة المضافة للسنة الحالية ــ القيمة المضافة للسنة السابقة) / القيمة المضافة للسنة السابقة . والجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة كما يلي :

جدول رقم (29): تطور معدل نمو القيمة المضافة للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
القيمة المضافة	9144350,65	10790676,87	13113694,15	13636250,21	13185044,52
المؤشر %	ــــ	18	21,52	3,98	3,30 ـ

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن هذا المؤشر ارتفع من سنة 2012 عندما كان 18 إلى 21,52 سنة 2013 وهذا بسبب توسع نشاط المؤسسة وهذا بزيادة المبيعات في قطع الغيار العتاد الفلاحي التي شهدتها الولاية انتفاضة كبيرة في ذلك المجال، ثم انخفض هذا المؤشر إلى 3,98 سنة 2014 بسبب المنافسة الحادة، ثم إلى (3,30) سنة 2015 وهذا بسبب زيادة مصاريف الاستهلاك.

3.3 معدل تحسن الكفاءة الإدارية : يحسب بالعلاقة التالية :

معدل الكفاءة الإدارية = (النتيجة العملياتية للسنة الحالية ــ النتيجة العملياتية للسنة السابقة) / النتيجة العملياتية للسنة السابقة . والجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر كما يلي :

جدول رقم (30): تطور معدل الكفاءة الإدارية للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
النتيجة العملياتية	2234504,65	1314062,34	249553,40	349226,67	280779,23
المؤشر %	ــــ	41,19 ـ	81,00 ـ	39,94	19,59 ـ

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن هذا المؤشر انخفض بين سنتي 2012 و 2013 عندما كان (41,19) إلى نسبة (81,00) انخفاضا كبيرا وهذا راجع إلى أن المؤسسة لم تسجل أية إيرادات خاصة بالتنازل عن الأصول المثبتة غير الهادية كما أنها لم تقم تسترجع أي استرجعات وبالمقابل استهلكت كل المؤونات. ثم ارتفع سنة 2014 إلى 39,94 بسبب زيادة الفائض الإجمالي ثم انخفض إلى (19,59) سنة 2015 بسبب تخصيص مبالغ للمؤونات المحتملة.

4.3 معدل تحسن كفاءة الإدارة المالية : يحسب بالعلاقة التالية :

معدل تحسن كفاءة الإدارة المالية = (النتيجة المالية للسنة الحالية ــ النتيجة المالية للسنة السابقة) / النتيجة المالية للسنة السابقة .

والجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

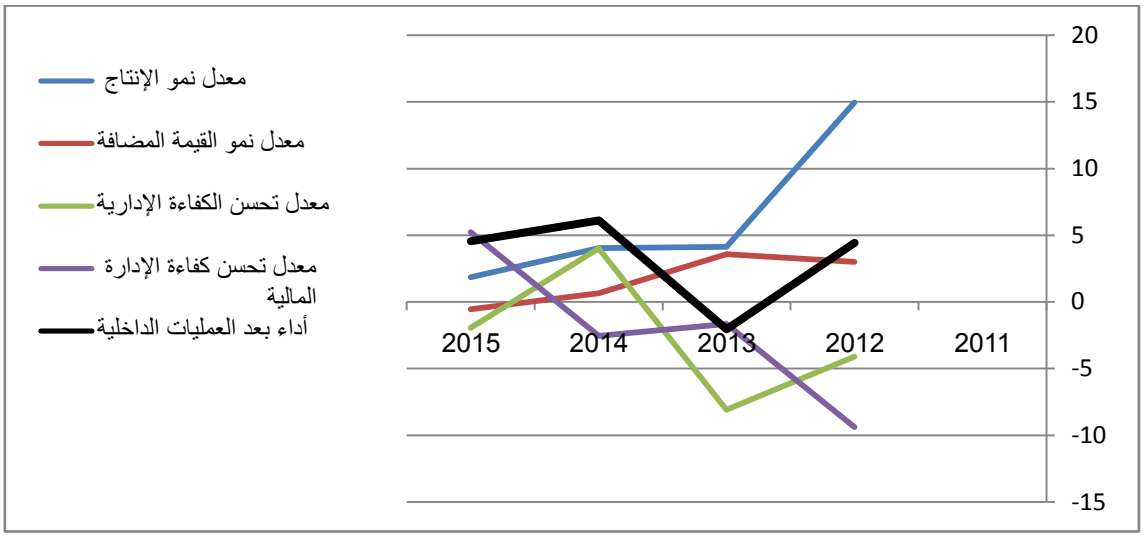
جدول رقم (31): تطور معدل تحسن الكفاءة المالية للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
النتيجة المالية	216888,68 –	13144,77 –	10953,97 –	13763,18 –	6572,38 –
المؤشر %	ــــ	**93,93 ـ**	**16,66 ـ**	**25,64 ـ**	**52,24**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن هذا المؤشر في ارتفاع من سنة 2012 عندما كان (93,93) إلى (16,66) سنة 2013 وهذا بسبب انخفاض المصاريف المالية، ثم انخفض هذا المؤشر إلى (25,64) سنة 2014 بسبب زيادة التخفيضات الممنوحة للعملاء، ثم ارتفع إلى 52,24 سنة 2015 وهذا بسبب سياسة ترشيد النفقات المنتهجة في تلك الفترة.

شكل رقم (16) تطور مؤشرات بعد العمليات الداخلية للبطاقة لمؤسسة (EDIMMA).



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المؤشرات السابقة.

4. مؤشرات بعد النمو والتعلم : هناك عدة مؤشرات منها :

1.4 معدل تفعيل العلاقة مع العاملين : يحسب بالعلاقة التالية :

معدل تفعيل العلاقة مع العاملين = مصاريف المستخدمين / رقم الأعمال .

والجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (32): تطور معدل تفعيل العلاقة مع العاملين للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
م المستخدمين	10771352,03	10589745,78	11271129,20	11288515,34	12112836,62
رقم الأعمال	20121850,98	32379958,98	37732886,64	43651338,70	46993543,47
المؤشر %	**53,53**	**32,70**	**29,87**	**25,86**	**25,77**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن هذا المؤشر في انخفاض مستمر طيلة فترات الدراسة خاصة بين سنتي 2011 و 2012 عندما كان 53,53 إلى 32,70 وهذا بسبب توسع نشاط المؤسسات بزيادة استثماراتها وبالتالي زيادة مصاريفها، غير انه مستمر في الانخفاض نسبيا في جل الفترات الباقية من سنة 2012 إلى سنة 2015 بسبب المنافسة الحادة في هذا القطاع من المؤسسات الخاصة.

2.4 معدل تحفيز العاملين : يحسب بالعلاقة التالية :

معدل تحفيز العاملين = (مصاريف المستخدمين للسنة الحالية ــ مصاريف المستخدمين للسنة السابقة) / مصاريف المستخدمين للسنة السابقة .

والجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (33): تطور معدل تحفيز العاملين للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
م المستخدمين	10771352,03	10589745,78	11271129,20	11288515,34	12112836,62
المؤشر %	ــــ	1,68 ـ	6,43	0,15	7,30

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن هذا المؤشر في ارتفاع من سنة 2012 عندما كان (1,68) إلى 6,43 سنة 2013 وهذا بسبب زيادة أجور عاملين جدد في المؤسسة، ثم انخفض بنسبة 0,15 سنة 2014 ليرتفع إلى 7,30 سنة 2015 وهذا بسبب زيادة أجور بعض العمال نتيجة للترقية.

3.4 معدل إشراك العاملين : يحسب بالعلاقة التالية :

معدل إشراك العاملين = (النتيجة الصافية / مصاريف المستخدمين).

والجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (34): تطور معدل إشراك العاملين للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
النتيجة الصافية	2017615,97	1295917,57	233599,43	325463,49	264206,85
م المستخدمين	10771352,03	10589745,78	11271129,20	11288515,34	12112836,62
المؤشر %	18,73	12,23	2,07	2,88	2,18

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن هذا المؤشر في انخفاض مستمر في الفترة ما بين 2011 و 2013 انخفاضا كبيرا حيث تراجع من سنة 2011 عندما كان 18,73 إلى 12,23 في سنة 2012 ثم في سنة 2013 إلى 2,07 وهذا راجع إلى الانخفاض الكبير في النتيجة الصافية بسبب زيادة مصاريف الاستهلاك وزيادة أجور العمال بالإضافة إلى زيادة الضرائب ، ثم ارتفع هذا المؤشر سنة

2014 إلى 2,88 وهذا راجع زيادة نشاط المؤسسة وانخفض سنة 2015 إلى 2,18 بسبب زيادة أجور بعض العمال.

4.3 معدل الاستثمار في الموارد غير الملموسة : يحسب بالعلاقة التالية :

معدل الاستثمار في الموارد غير الملموسة = (التثبيتات المعنوية / الأصول الثابتة) .

والجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

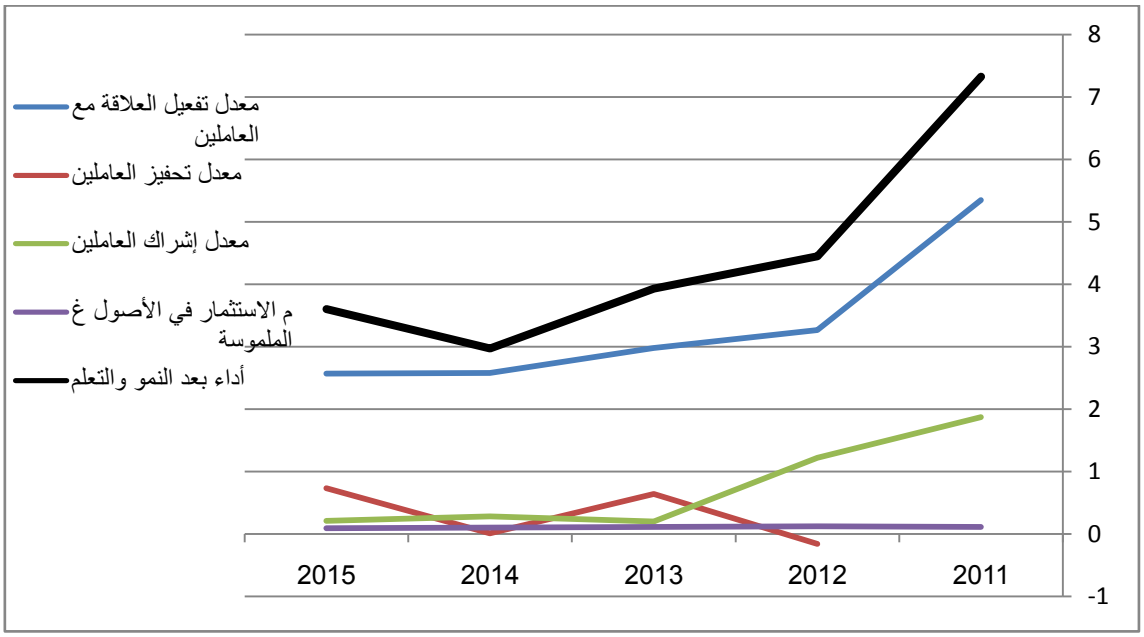
جدول رقم (35): تطور معدل الأصول غير الملموسة للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
التثبيتات المعنوية	440483,33	432583,33	424683,33	376783,33	328883,33
الأصول الثابتة	37855134,79	35983005,61	35695026,22	35752692,49	35687930,38
المؤشر %	**1,16**	**1,20**	**1,18**	**1,05**	**0,92**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن هذا المؤشر في ارتفاع نسبي من سنة 2011 عندما كان 1,16 إلى 1,20 سنة 2012 وهذا بسبب الانخفاض في الأصول الثابتة نتيجة للاهتلاكات المتراكمة، وانخفض نسبيا في باقي سنوات الدراسة من 2012 إلى غاية 2015 بسبب زيادة الاهتلاك المتراكم لهاته التثبيتات الذي اثر على القيمة الصافية لها، مع عدم شراء تثبيتات معنوية في هذه الفترة.

شكل رقم (17) تطور مؤشرات بعد التعلم والنمو للبطاقة لمؤسسة (EDIMMA).



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المؤشرات السابقة.

5. مؤشرات البعد البيئي : لقياس هذا البعد تم اختيار المؤشرات التالية :

1.5 مؤشر ترشيد الاستهلاك : يحسب بالعلاقة التالية :

مؤشر ترشيد الاستهلاك = (معدل استهلاك السنة الحالية ــ معدل استهلاك السنة السابقة) / معدل ترشيد استهلاك السنة السابقة .

في حين أن معدل الاستهلاك = (استهلاك السنة المالية / رقم الأعمال).

والجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسات الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (36): تطور معدل ترشيد الاستهلاك للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
استهلاك السنة	11123318,15	21589282,11	24619192,49	30169452,13	33857355,19
رقم الأعمال	20121850,98	32379958,98	37732886,64	43651338,70	46993543,47
المعدل %	55,27	66,67	65,24	69,11	72,04
المؤشر %	ــ	**20,62**	**2,14 ـ**	**5,93**	**4,23**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

تشير بيانات الجدول إلى أن هذا المؤشر قد انخفض من سنة 2012 عندما كان 20,62 إلى (2,14) سنة 2013 وهذا بسبب زيادة مبيعات المؤسسة من خلال توسع نشاطها، ثم ارتفع إلى 5,93 سنة 2014 لينخفض إلى 4,23 سنة 2015 وهذا بسبب زيادة مصاريف الاستهلاك.

2.5 معدل الاستثمار في الأراضي : يحسب بالعلاقة التالية :

معدل الاستثمار في الأراضي = (معدل الاستثمار في الأراضي للسنة الحالية ــ معدل الاستثمار في الأراضي للسنة السابقة) / معدل الاستثمار في الأراضي للسنة السابقة .

ومعدل الاستثمار في الأراضي = قيمة الأراضي / الأصول الثابتة .

والجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (37): تطور معدل الاستثمار في الأراضي للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
الأراضي	26240000,00	26240000,00	26240000,00	26240000,00	26240000,00
الأصول الثابتة	37855134,79	35983005,61	35695026,22	35752692,49	35687930,38
المعدل %	69,31	72,92	73,51	73,39	73,52
المؤشر %	ــ	**05,20**	**0,80**	**0,16 ـ**	**0,17**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

تشير بيانات الجدول إلى أن هذا المؤشر قد انخفض من سنة 2012 عندما كان 5,20 إلى 0,80 سنة 2013 ، ثم إلى (0,16) سنة 2014 وهذا بسبب عدم الاستثمار في الأراضي عن طريق المؤسسة كما لم يتم إعادة هاته الأراضي، ليرتفع نسبيا إلى 0,17 سنة 2015 وهذا بسبب الثبات النسبي في الأصول الثابتة.

3.5 معدل الاستثمار في المباني : يحسب بالعلاقة التالية :

معدل الاستثمار في المباني = (معدل الاستثمار في المباني للسنة الحالية ــ معدل الاستثمار في المباني للسنة السابقة) / معدل الاستثمار في المباني للسنة السابقة .

ومعدل الاستثمار في المباني = قيمة المباني / الأصول الثابتة .

والجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

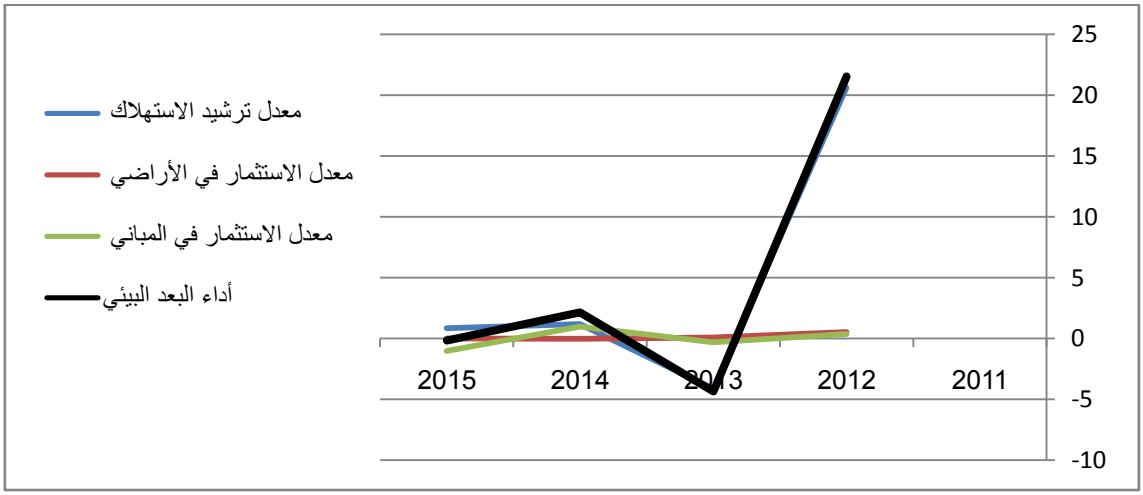
جدول رقم (38): تطور معدل الاستثمار في المباني للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
المباني	5675598,10	5609520,30	5390693,05	4862661,01	4356181,17
الأصول الثابتة	37855134,79	35983005,61	35695026,22	35752692,49	35687930,38
المعدل %	ـ	15,58	15,10	13,60	12.20
المؤشر %	ـ	**3,93**	**3,08 ـ**	**9,93ـ**	**10,29 ـ**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن هذا المؤشر في انخفاض مستمر طيلة فترات الدراسة عندما كان سنة 2012 بنسبة 3,93 إلى (3,08) سنة 2013 ، ثم إلى (9,93) سنة ، ثم 2014 استمر في الانخفاض إلى (10,29) سنة 2015 وهذا الانخفاض كان بسبب زيادة الاهتلاك المتراكم لهاته المباني الذي اثر على القيمة الصافية لها، مع العلم أنه لم يتم شراء مباني أخرى في تلك الفترة.

شكل رقم (18) تطور مؤشرات البعد البيئي للبطاقة لمؤسسة (EDIMMA).



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المؤشرات السابقة.

المطلب الثاني : تحديد الأوزان النسبية والنسب المستهدفة لمؤشرات أبعاد بطاقة الأداء المتوازن.

1. تحديد الأوزان النسبية لمؤشرات أبعاد بطاقة الأداء المتوازن :

1.1 تحديد الأوزان النسبية لمؤشرات البعد المالي :

- معدل العائد على الأصول : 10 %
- معدل العائد على الاستثمارات : 10 %

- نسبة التداول : 5 %
- معدل نمو الأرباح : 5 %

2.1 تحديد الأوزان النسبية لمؤشرات العملاء :

- معدل المردودية التجارية : 10 %
- معدل نمو رقم الأعمال : 10 %
- معدل الاحتفاظ بالزبائن : 5 %
- معدل استقطاب زبائن : 5 %

3.1 تحديد الأوزان النسبية لمؤشرات العمليات الداخلية :

- معدل نمو الإنتاج : 5 %
- معدل نمو القيمة المضافة : 5 %
- معدل تحسن الكفاءة الإدارية : 3 %
- معدل تحسن كفاءة الإدارة المالية : 2 %

4.1 تحديد الأوزان النسبية لمؤشرات النمو والتعلم :

- معدل تفعيل العلاقة مع العاملين : 4 %
- تحفيز العاملين : 2 %
- إشراك العاملين : 2 %
- معدل الاستثمار في الأصول غير الملموسة : 2 %

5.1 تحديد الأوزان النسبية لمؤشرات البعد البيئي :

- معدل ترشيد الاستهلاك : 10 %
- معدل الاستثمار في الأراضي : 3 %
- معدل الاستثمار في المباني : 2 %

2. تحديد النسب المستهدفة لمؤشرات أبعاد البطاقة الأداء المتوازن :

1.2 **تحديد النسب المستهدفة لمؤشرات البعد المالي :**

- معدل العائد على الأصول : 30 %
- معدل العائد على الاستثمارات : 40 %
- نسبة التداول : 10 %

- معدل نمو الأرباح : **20** %

2.2 تحديد النسب المستهدفة لمؤشرات العملاء :

- معدل المردودية التجارية : 20 %
- معدل نمو رقم الأعمال : 30 %
- معدل الاحتفاظ بالزبائن : 30 %
- معدل استقطاب زبائن : 20 %

3.2 تحديد النسب المستهدفة لمؤشرات العمليات الداخلية :

- معدل نمو الإنتاج : 20 %
- معدل نمو القيمة المضافة : 30 %
- معدل تحسن الكفاءة الإدارية : 30 %
- معدل كفاءة الإدارة المالية : 20 %

4.2 تحديد النسب المستهدفة لمؤشرات النمو والتعلم :

- معدل تفعيل العلاقة مع العاملين : 40 %
- تحفيز العاملين : 20 %
- إشراك العاملين : 20 %
- معدل الاستثمار في الأصول غير الملموسة : 20 %

5.2 تحديد النسب المستهدفة لمؤشرات البعد البيئي :

- معدل ترشيد الاستهلاك : 50 %
- معدل الاستثمار في الأراضي : 30 %
- معدل الاستثمار في المباني : 20 %

وتحسب النتيجة النهائية[1] كما يلي : النتيجة الفعلية × الوزن النسبي /النسبة المستهدفة. وتم تحديد الأوزان النسبية والنسب المستهدفة بما يتناسب مع طبيعة أهداف كل مؤسسة.

[1] عريوة محاد، **دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المستدام بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية دراسة مقارنة بين ملبنة الحضنة بالمسيلة وملبنة التل بسطيف**، مذكرة ماجستير جامعة سطيف،2011، ص 127.

المطلب الثالث : عرض بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة (EDIMMA) . سيتم عرضها حسب الخطوتين التاليتين .

1. **النتائج المحققة لمؤشرات أبعاد بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة :** هي في الجدول التالي

جدول رقم (39): النتائج المحققة لمؤشرات أبعاد بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة.

البعد	المقياس	النتائج المحققة فعلا %					متوسط
		2011	2012	2013	2014	2015	الأداء %
البعد المالي	معدل العائد على الأصول	2,74	1,77	0,29	0,39	0,31	1,1
	معدل العائد على الاستثمارات	5,32	3,60	0,65	0,91	0,74	2,24
	نسبة التداول	0,96	1,01	1,02	1,02	1,02	1,00
	معدل نمو الأرباح	—	35,76 -	81,97 -	39,32	18,82 -	19,4-
بعد الزبائن	معدل المردودية التجارية	10,02	4,00	0,61	0,74	0,56	3,19
	معدل نمو رقم الأعمال	—	60,91	16,53	15,68	7,65	20,15
	معدل الاحتفاظ بالزبائن	—	63,72	16,68	1,22	11,60	18,64
	معدل جلب زبائن	121,95	124,08	124,24	108,71	113,06	118,4
بعد العمليات الداخلية	معدل نمو الإنتاج	—	59,76	16,53	16,09	7,38	19,95
	معدل نمو القيمة المضافة	—	18	21,52	3,98	3,30 -	8,04
	معدل تحسن الكفاءة الإدارية	—	41,19 -	81,00 -	39,94	19,59 -	20,36-
	معدل تحسن كفاءة الإدارة المالية	—	93,93 -	16,66 -	25,64 -	52,24	16,79-
بعد النمو والتعلم	معدل تفعيل العلاقة مع العاملين	53,53	32,70	29,87	25,86	25,77	33,54
	معدل تحفيز العاملين	—	1,68 -	6,43	0,15	7,30	2,44
	معدل إشراك العاملين	18,73	12,23	2,07	2,88	2,18	7,61
	م الاستثمار في الأصول غ الملموسة	1,16	1,20	1,18	1,05	0,92	1,19
البعد البيئي	معدل ترشيد الاستهلاك	—	20,62	2,14 -	5,93	4,23	5,72
	معدل الاستثمار في الأراضي	—	05,20	0,80	0,16 -	0,17	1,2
	معدل الاستثمار في المباني	—	3,93	3,08 -	9,93	10,29 -	0,1

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المؤشرات السابقة.

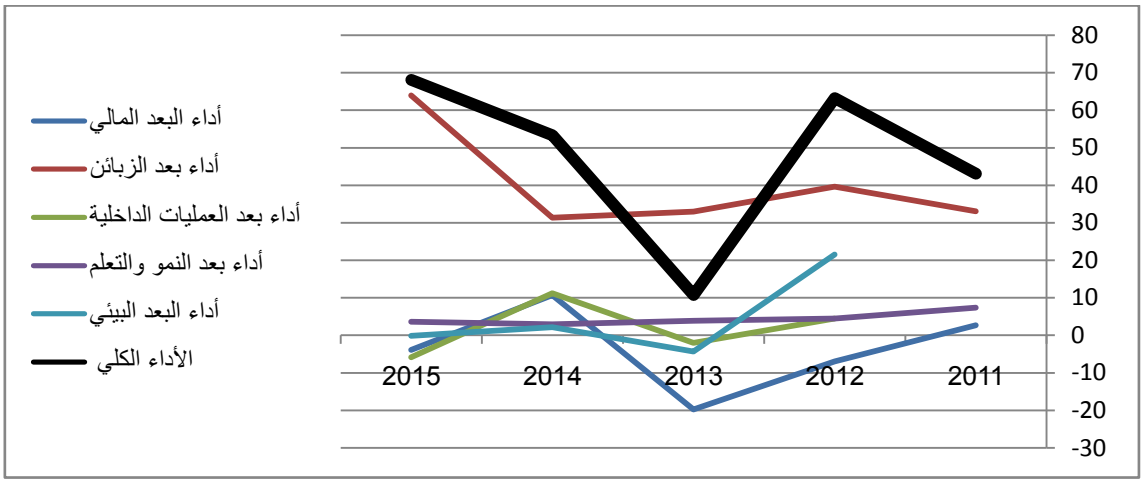
2. **عرض بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة :** وهي حسب الجدول التالي .

جدول رقم (40): نموذج مقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة (EDIMMA) .

البعد	المقياس	الوزن النسبي %	النسبة المستهدفة %	النتائج النهائية %					متوسط الأداء %
				2011	2012	2013	2014	2015	
البعد المالي	معدل العائد على الأصول	10	30	0,91	0,59	0,09	0,13	0,10	0,37
	معدل العائد على الاستثمارات	10	40	1,33	0,9	0,16	0,22	0,18	0,56
	نسبة التداول	5	10	0,48	0,50	0,51	0,51	0,51	0,5
	معدل نمو الأرباح	5	20	—	8,94 -	20,49 -	9,83	4,70 -	4,86-
	أداء البعد الأول	**30**	**—**	**2,72**	**(6,95)**	**(19,73)**	**10,69**	**(3,91)**	**(3,4)**
بعد الزبائن	معدل المردودية التجارية	10	20	2,00	0,30	0,37	0,28	2,00	1,00
	معدل نمو رقم الأعمال	10	30	—	5,51	5,19	2,55	20,30	6,71
	معدل الاحتفاظ بالزبائن	5	30	—	2,78	0,20	0,26	10,62	2,78
	معدل جلب زبائن	5	20	31,02	31,06	27,17	28,26	31,02	29,7
	أداء البعد الثاني	**30**	**—**	**33,02**	**39,65**	**32,93**	**31,35**	**63,94**	**40,12**
بعد العمليات الداخلية	معدل نمو الإنتاج	5	20	—	14,94	4,13	4,02	1,84	5,00
	معدل نمو القيمة المضافة	5	30	—	3	3,58	0,66	0,55 -	1,34
	معدل تحسن الكفاءة الإدارية	3	30	—	4,11 -	8,10 -	3,99	1,95 -	2,03-
	معدل كفاءة الإدارة المالية	2	20	—	9,39 -	1,66 -	2,56-	5,22	1,7-
	أداء البعد الثالث	**15**	**—**	**—**	**4,44**	**(2,05)**	**6,11**	**4,56**	**2,61**
بعد النمو والتعلم	معدل تفعيل العلاقة مع العاملين	4	40	5,35	3,27	2,98	2,58	2,57	3,35
	معدل تحفيز العاملين	2	20	—	0,16 -	0,64	0,01	0,73	0,24
	معدل إشراك العاملين	2	20	1,87	1,22	0,20	0,28	0,21	0,76
	م الاستثمار في الأصول غ الملموسة	2	20	0,11	0,12	0,11	0,10	0,09	0,10
	أداء البعد الرابع	**10**	**—**	**7,33**	**4,45**	**3,93**	**2,97**	**3,6**	**4,45**
البعد البيئي	معدل ترشيد الاستهلاك	10	50	—	20,62	4,12 -	1,18	0,84	3,7
	معدل الاستثمار في الأراضي	3	30	—	0,52	0,08	0,01 -	0,01	0,12
	معدل الاستثمار في المباني	2	20	—	0,39	0,30 -	0,99	1,02 -	0,01
	أداء البعد الخامس	**15**	**—**	**—**	**21,53**	**(4,34)**	**2,16**	**(0,17)**	**3,84**
	الأداء الكلي	**100**	**—**	**43,07**	**63,12**	**10,74**	**53,28**	**68,02**	**47,65**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على النتائج السابقة.

شكل رقم (19) تطور أداء مؤسسة (EDIMMA).



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة.

المبحث الثالث : مساهمة القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة الجزائرية للمياه (ADE) .

المطلب الأول : تحديد مؤشرات بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة:

1. مؤشرات البعد المالي : لقياس أهمية هذا البعد للمؤسسة تم اشتقاق مؤشرات من خلال القوائم المالية للمؤسسة نذكر من بينها ما يلي :

1.1 معدل العائد على الأصول : الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر كما يلي :

جدول رقم (41): تطور معدل العائد على الأصول للمؤسسة خلال الفترة (2011 - 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
النتيجة الصافية	29837507,45-	38360113,84-	26093443,46-	30057642,32-	136306657,19-
مجموع الأصول	598924696,71	619593711,05	620863531,18	794080056,95	774092462,00
المؤشر %	(4,98)	(6,19)	(4,20)	(3,78)	(17,60)

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

تشير بيانات الجدول أعلاه أن هذا المعدل انخفض من سنة 2011 عندما كان (4,98) إلى (6,19) سنة 2012 وهذا الانخفاض راجع إلى انخفاض النتيجة الصافية بسبب زيادة الاهتلاك المتراكم من جهة، ومن جهة أخرى زيادة المصاريف غير العادية. بينما ارتفع إلى (4,20) سنة 2013 بسبب استرجاع الخسائر المحتملة والمؤونات، ثم واصل ارتفاعه إلى (3,78) سنة 2014

وسببه زيادة المبيعات وإعانات الاستغلال، ليتراجع سنة 2015 إلى (17,60) وهذا نتيجة لانخفاض الإنتاج وزيادة مصاريف العاملين.

2.1 معدل العائد على الاستثمارات : الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة كما يلي :

جدول رقم (42): تطور معدل العائد على الاستثمارات للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
النتيجة الصافية	29837507,45-	38360113,84-	26093443,46-	30057642,32-	136306657,19-
الأصول الثابتة	60748563,18	48333581,72	69941929,77	102115956,95	89005728,18
المؤشر %	**(49,11)**	**(79,36)**	**(37,30)**	**(29,43)**	**(153,14)**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

تشير بيانات الجدول أعلاه أن هذا المعدل انخفض من سنة 2011 عندما كان (49,11) إلى (79,36) سنة 2012 وهذا الانخفاض راجع إلى انخفاض الأصول الثابتة بسبب زيادة الاهتلاك المتراكم من جهة، ومن جهة أخرى انخفاض التثبيتات المالية. بينما ارتفع إلى (37,30) سنة 2013، ثم إلى (29,43) سنة 2014 وسببه شراء رخصة استغلال لتثبيتات معنوية، ليتراجع بنسبة كبيرة سنة 2015 إلى (153,14) وهذا نتيجة لاهتلاك التثبيتات بأنواعها، إضافة إلى انخفاض الأصول الضريبية.

3.1 نسبة التداول :

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (43): تطور نسبة التداول للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
الأصول المتداولة	538176133,53	571260129,33	620863531,18	691964100,00	685086733,82
الالتزامات المتداولة	452374947,69	421646570,34	441502693,60	532359125,06	568144746,14
المؤشر %	**1,18**	**1,35**	**1,40**	**1,29**	**1,20**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن هذا المؤشر في ارتفاع خلال السنوات الثلاثة ففي سنة 2011 كان 1,18 ثم إلى 1,35 سنة 2012 ثم إلى 1,40 سنة 2013 وهي قادرة على تغطية الالتزامات القصيرة الأجل عن طريق أصولها المتداولة دون اللجوء إلى الاقتراض الطويل أو رأس المال ولا يعني أنها في وضع مالي جيد، أما بين سنتي 2014 و 2015 كانت منخفضة نسبيا وعموما هاته النسبة إذا كانت ما بين الواحد والاثنين فهي مقبولة.

4.1 معدل نمو الأرباح : الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي:

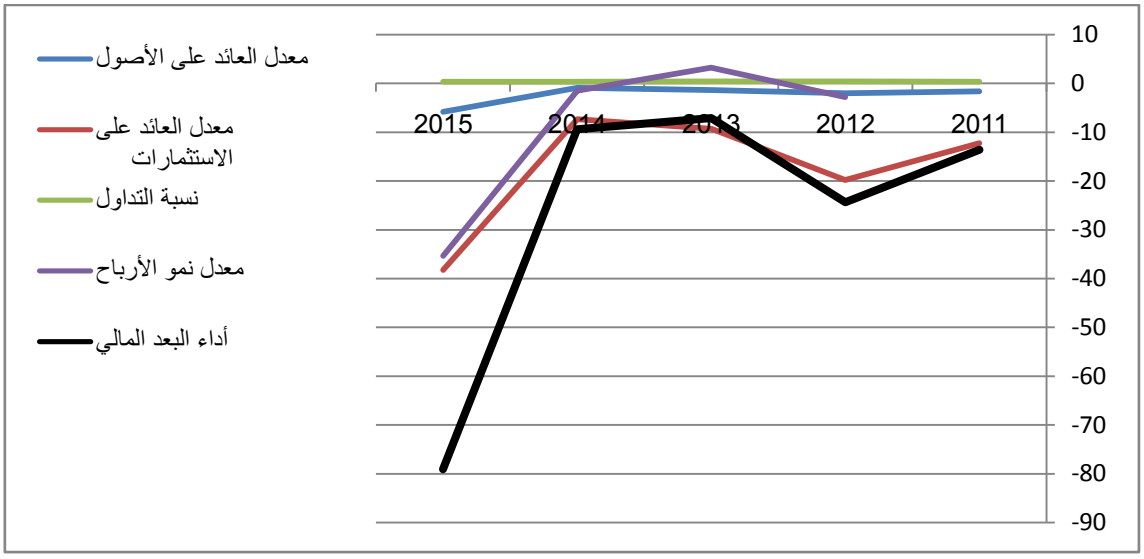
جدول رقم (44): تطور معدل نمو الأرباح للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
النتيجة الصافية	29837507,45-	38360113,84-	26093443,46-	30057642,32-	136306657,19-
المؤشر %	ـــــ	(28,56)	31,97	(15,19)	(353,48)

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن المؤسسة في حالة تراكم الخسائر وأن المؤشر ارتفع من سنة 2012 عندما كان (28,56) إلى 31,97 سنة 2013 وهذا لانخفاض الخسارة نتيجة لاسترجاع خسائر القيمة، وزيادة مجموع منتجات الأنشطة العادية، غير أنه انخفض في السنتين الأخيرتين من الدراسة إلى (15,19) سنة 2014، ثم إلى (353,48) سنة 2015 بسبب زيادة الواضحة في مصاريف المستخدمين، بالإضافة إلى زيادة مخصصات الاهتلاك.

شكل رقم (20) تطور مؤشرات البعد المالي للبطاقة لمؤسسة (ADE).



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المؤشرات السابقة.

2. مؤشرات بعد العملاء (الزبائن) : هناك العديد من المؤشرات التي تقيس هذا البعد أهمها :

1.2 معدل المردودية التجارية :

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (45): تطور معدل المردودية التجارية للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
النتيجة الصافية	29837507,45-	38360113,84-	26093443,46-	30057642,32-	136306657,19-
رقم الأعمال	121288905,66	124108251,67	137874660,93	145629416,41	145679701,32
المؤشر %	**(24,60)**	**(30,90)**	**(18,92)**	**(20,63)**	**(93,56)**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

تشير بيانات الجدول أعلاه إلى أن المؤشر انخفض سنة 2012 مقارنة بسنة 2011 من (24,60) إلى (30,90) وهذا الانخفاض راجع إلى انخفاض النتيجة الصافية بسبب زيادة الاهتلاك المتراكم، ليرتفع سنتي 2013 و 2014 مقارنة بسنة 2012 إلى (18,92) و (20,63) بسبب استرجاع خسائر القيمة و الاستثمار في التثبيتات، ليتراجع سنة 2015 إلى (93,56) **وسببه** الانخفاض الكبير في الربح الصافي من خلال الزيادة الواضحة في مصاريف المستخدمين، بالإضافة إلى زيادة الاهتلاك المتراكم للأصول.

2.2 معدل نمو رقم الأعمال :

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (46): تطور معدل نمو رقم الأعمال للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال	121288905,66	124108251,67	137874660,93	145629416,41	145679701,32
المؤشر %	ـــ	**2,32**	**11,09**	**5,62**	**0,03**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن هذا المؤشر ارتفع سنة 2011 مقارنة بسنة 2012 من 2,32 ثم إلى 11,09 بسبب ارتفاع لرقم الأعمال نتيجة لتحصيل بعض الديون، لينخفض في سنة 2014 إلى 5,62، ثم إلى 0,03 سنة 2015 بسبب انخفاض استهلاك المياه لجعلها فقط للاستعمال اليومي.

3.1 **معدل الاحتفاظ بالزبائن :**

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (47): تطور معدل الاحتفاظ بالزبون للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
قيمة الخدمات	33531324,64	373687241,03	553916595,80	734719189,05	325771847,39
المؤشر %	**ـــــ**	**1014,44**	**48,22**	**32,64**	**(55,66)**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن هذا المؤشر في انخفاض مستمر طيلة فترات الدراسة من سنة 2012 عندما كان 1014,44 إلى 48,22 سنة 2013 ثم إلى 32,64 ثم إلى (55,66) سنة 2015، وهذا الانخفاض لا يعود إلى عدم الاحتفاظ بالزبائن، وإنما إلى الديون الكبيرة التي لم يتم تحصيلها من قبل زبائن المؤسسة.

4.2 **معدل جلب زبائن :**

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

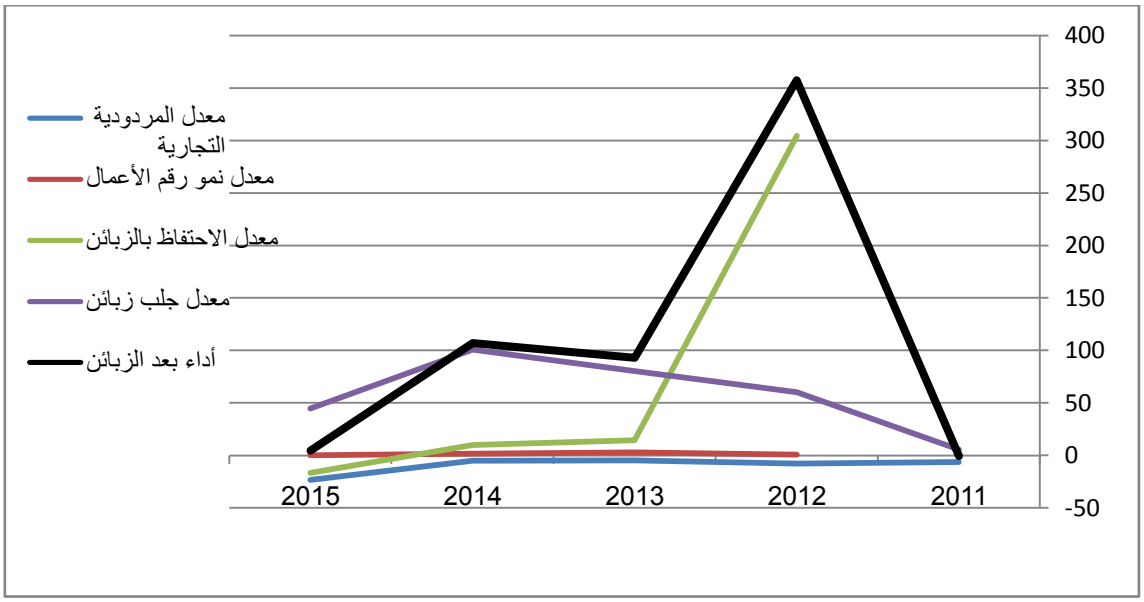
جدول رقم (48): تطور معدل جلب الزبون للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
قيمة الخدمات	33531324,64	373687241,03	553916595,80	734719189,05	325771847,39
رقم الأعمال	121288905,66	124108251,67	137874660,93	145629416,41	145679701,32
المؤشر %	**27,64**	**301,09**	**401,75**	**504,51**	**223,62**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن المؤشر في حالة ارتفاع خلال السنوات الأربع من سنة 2011 إلى 2012 من 27,64 إلى 301,09، ثم إلى 401,75 سنة 2013، ثم إلى 504,51 سنة 2014 وهذا بجلب زبائن جدد بسبب زيادة عدد سكان الولاية من جهة، ومن جهة أخرى باعتبارها المؤسسة الوحيدة في القطاع، ثم انخفض سنة 2015 إلى 223,62 بسبب عدم تحصيل المستحقات من الزبائن والتي تقارب مرة ونصف من المقبوضات النقدية المتحصل عليها.

شكل رقم (21) تطور مؤشرات بعد الزبائن للبطاقة لمؤسسة (ADE).



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المؤشرات السابقة.

3. مؤشرات بعد العمليات الداخلية : هناك عدة مؤشرات من بينها .

1.3 معدل نمو الإنتاج :

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (49): تطور معدل نمو الإنتاج للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
قيمة الإنتاج	121288905,66	124108251,67	137874660,93	262508487,29	248661212,23
المؤشر %	ـــ	**2,32**	**11,09**	**90,39**	**(5,27)**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

تشير بيانات الجدول السابق إلى أن المؤشر ارتفع من 2,32 سنة 2012 إلى 11,09 سنة 2013 ثم إلى 90,39 سنة 2014 نظرا لزيادة مبيعات المؤسسة ، ثم انخفض بنسبة قليلة إلى (5,27) سنة 2015 بسبب انخفاض تغير مخزونات قيد التنفيذ.

2.3 معدل نمو القيمة المضافة :

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (50): تطور معدل نمو القيمة المضافة للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
القيمة المضافة	86237084,62	87058101,69	95372984,10	218045478,36	203006884,63
المؤشر %	**ـــ**	**0,95**	**9,55**	**128,62**	**(6,89)**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

تشير بيانات الجدول إلى أن المؤشر ارتفع من **0,95** سنة 2012 إلى **9,55** سنة 2013 ثم إلى **128,62** سنة 2014 نظرا لزيادة إنتاج السنة المالية ، ثم انخفض بنسبة قليلة إلى **(6,89)** سنة 2015 بسبب انخفاض تغير مخزونات قيد التنفيذ في الإنتاج وزيادة طفيفة لمصاريف العاملين.

3.2 **معدل تحسن الكفاءة الإدارية :**

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (51): تطور معدل الكفاءة الإدارية للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
النتيجة العملياتية	24913651,45-	135604238,94-	138475438,43-	171854609,36-	155090987,26-
المؤشر %	**ـــ**	**(444,29)**	**(2,11)**	**(24,1)**	**9,75**

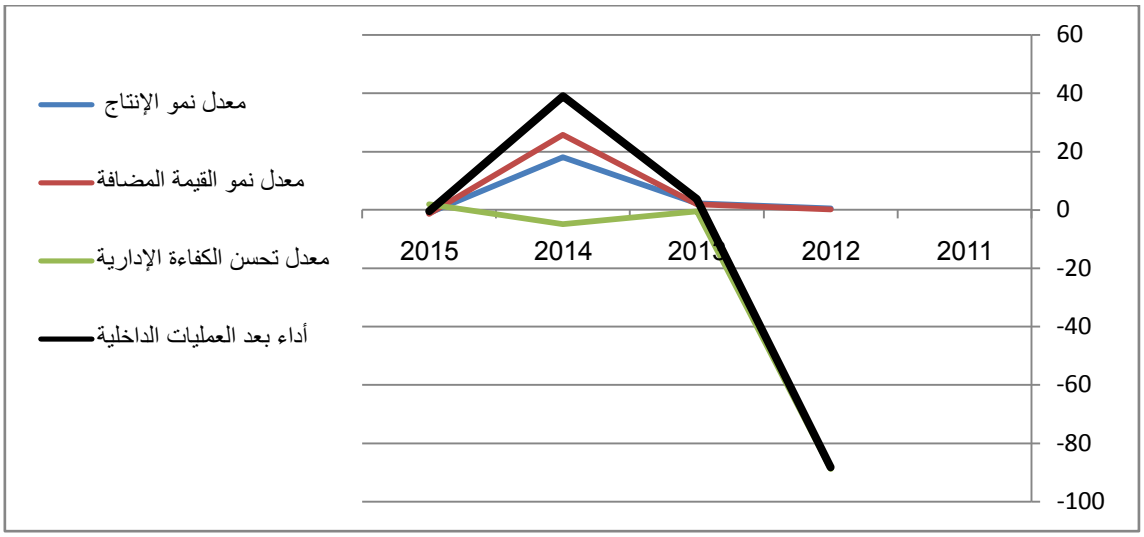
المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن المؤشر زاد في الانخفاض من سنة 2012 عندما كان (444,29) بنسبة (2,11) سنة 2013، ثم بنسبة (24,1) سنة 2014 وهذا الانخفاض راجع إلى الزيادة في مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة وزيادة مصاريف المعالجة لنزع الأملاح، ثم ارتفع سنة 2015 بنسبة 9,75 بسبب زيادة المنتوجات.

4.3 معدل تحسن كفاءة الإدارة المالية :

نظرا لانعدام قيمة النتيجة المالية التي يعتمد هذا المؤشر عليها في المؤسسة مدة الدراسة فإن هذا المعدل لا يمكن حسابه.

شكل رقم (22) تطور مؤشرات بعد العمليات الداخلية للبطاقة لمؤسسة (ADE).



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المؤشرات السابقة.

4. مؤشرات بعد النمو والتعلم : هناك عدة مؤشرات منها :

1.4 معدل تفعيل العلاقة مع العاملين :

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (52): تطور معدل تفعيل العلاقة مع العاملين للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
م المستخدمين	125876264,88	151901599,23	163061473,86	210319093,19	220452583,33
رقم الأعمال	121288905,66	124108251,67	137874660,93	145629416,41	145679701,32
المؤشر %	**103,78**	**122,39**	**118,26**	**144,42**	**151,32**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول إلى أن المؤشر مرتفع في سنوات الدراسة وهذا راجع إلى تطور عدد العمال في المؤسسة وزيادة أجورهم، ماعدا سنة 2013 عندما انخفض بنسبة قليلة وهذا بسبب زيادة رقم الأعمال.

2.4 معدل تحفيز العاملين :

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (53): تطور معدل تحفيز العاملين للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
م المستخدمين	125876264,88	151901599,23	163061473,86	210319093,19	220452583,33
المؤشر %	ـــــ	**20,67**	**7,34**	**28,98**	**4,81**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن المؤشر انخفض في الزيادة من سنة 2012 عندما كان 20,67 إلى 7,34 سنة 2013، وهذا الانخفاض راجع إلى الزيادة الطفيفة في مصاريف العاملين، ثم ارتفع سنة 2014 إلى 28,98 بسبب زيادة عدد العمال، لينخفض سنة 2015 إلى 4,81 بسبب النقص في توظيف عمال جدد بسبب سياسة المؤسسة المتبعة في ترشيد النفقات.

3.4 معدل إشراك العاملين :

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (54): تطور معدل إشراك العاملين للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
النتيجة الصافية	-29837507,45	38360113,84-	26093443,46-	30057642,32-	136306657,19-
م المستخدمين	125876264,88	151901599,23	163061473,86	210319093,19	220452583,33
المؤشر %	**(23,70)**	**(25,25)**	**(16,00)**	**(14,29)**	**(61,83)**

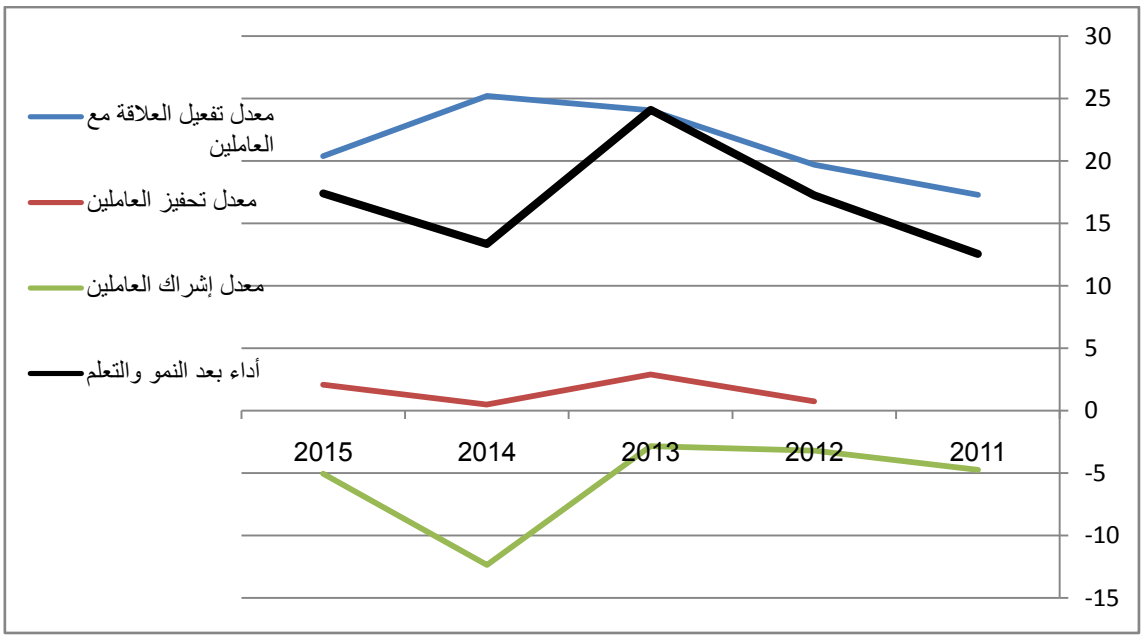
المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

تشير بيانات الجدول أعلاه إلى أن المؤشر طيلة سنوات الدراسة منخفض تماما وهذا راجع إلى عدم إشراكه في الأمور الهامة للمؤسسة سوى القيام بعمله واخذ أجره، لذلك يجب على المؤسسة إتباع إستراتيجية جديدة لإشراك العامل وطلب منه بعض الحلول في العديد من مجالاته.

4.4 معدل الاستثمار في الموارد غير الملموسة :

نظرا لانعدام قيمة التثبيتات المعنوية في المؤسسة مدة الدراسة فإن هذا المعدل لا يمكن حسابه.

شكل رقم (23) تطور مؤشرات بعد النمو والتعلم للبطاقة لمؤسسة (ADE).



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المؤشرات السابقة.

5. مؤشرات البعد البيئي : لقياس هذا البعد تم اختيار المؤشرات التالية :

1.5 مؤشر ترشيد الاستهلاك :

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسات الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (55): تطور معدل ترشيد الاستهلاك للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
استهلاك السنة	35051821,04	37050149,98	42501676,83	44463008,93	45654327,60
رقم الأعمال	121288905,66	124108251,67	137874660,93	145629416,41	145679701,32
المعدل %	28,89	29,85	30,82	30,53	31,33
المؤشر %	ـــــ	**3,32**	**3,24**	**(0,94)**	**2,62**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المؤشر انخفض من سنة 2012 عندما كان 3,32 إلى 3,24 سنة 2013، ثم إلى (0,94) سنة 2014 وهذا راجع إلى محاولة ترشيد الاستهلاك من قبل المؤسسة خاصة في حالة الخسائر المتراكمة، ليرتفع إلى 2,62 سنة 2015 بسبب زيادة عدد سكان الولاية.

2.5 معدل الاستثمار في الأراضي : نظرا لانعدام قيمة الأراضي في المؤسسة مدة الدراسة فإن هذا المعدل لا يمكن حسابه.

3.5 معدل الاستثمار في المباني :

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (56): تطور معدل الاستثمار في المباني للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
المباني	12180645,95	12180645,95	12180645,95	8474045,38	7871013,08
الأصول الثابتة	60748563,18	48333581,72	69941929,77	102115956,95	89005728,18
المعدل %	20,05	25,20	17,41	8,29	8,84
المؤشر %	ـــ	**25,68**	**(30,91)**	**(52,38)**	**6,63**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المؤشر انخفض من سنة 2012 عندما كان 25,68 إلى (30,91) سنة 2013، ثم إلى(52,38) سنة 2014 وهذا راجع إلى عدم الاستثمار في المباني مع ارتفاع الاهتلاك المتراكم لها، ليرتفع إلى 6,63 سنة 2015 بسبب الانخفاض الوارد في الأصول الثابتة للمؤسسة.

شكل رقم (24) تطور مؤشرات البعد البيئي للبطاقة لمؤسسة (ADE).

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المؤشرات السابقة.

المطلب الثاني : تحديد الأوزان النسبية والنسب المستهدفة لمؤشرات أبعاد بطاقة الأداء المتوازن.

1. تحديد الأوزان النسبية لمؤشرات أبعاد بطاقة الأداء المتوازن :

1.1 تحديد الأوزان النسبية لمؤشرات البعد المالي :

- معدل العائد على الأصول : 10 %
- معدل العائد على الاستثمارات : 10 %
- نسبة التداول : 3 %
- معدل نمو الأرباح : 2 %

2.1 تحديد الأوزان النسبية لمؤشرات العملاء :

- معدل المردودية التجارية : 10 %
- معدل نمو رقم الأعمال : 10 %
- معدل الاحتفاظ بالزبائن : 3 %
- معدل استقطاب زبائن : 2 %

3.1 تحديد الأوزان النسبية لمؤشرات العمليات الداخلية :

- معدل نمو الإنتاج : 8 %
- معدل نمو القيمة المضافة : 8 %
- معدل تحسن الكفاءة الإدارية : 4 %

4.1 تحديد الأوزان النسبية لمؤشرات النمو والتعلم :

- معدل تفعيل العلاقة مع العاملين : 10 %
- تحفيز العاملين : 3 %
- إشراك العاملين : 2 %

5.1 تحديد الأوزان النسبية لمؤشرات البعد البيئي :

- معدل ترشيد الاستهلاك : 10 %
- معدل ترشيد الاستثمار في المباني : 5 %

2.تحديد النسب المستهدفة لمؤشرات أبعاد البطاقة الأداء المتوازن :

1.2 تحديد النسب المستهدفة لمؤشرات البعد المالي :

- معدل العائد على الأصول : 30 %
- معدل العائد على الاستثمارات : 40 %
- نسبة التداول : 10 %
- معدل نمو الأرباح : **20** %

2.2 تحديد النسب المستهدفة لمؤشرات العملاء :

- معدل المردودية التجارية : 40 %
- معدل نمو رقم الأعمال : 40
- معدل الاحتفاظ بالزبائن : 10
- معدل استقطاب زبائن : 10 %

3.2 تحديد النسب المستهدفة لمؤشرات العمليات الداخلية :

- معدل نمو الإنتاج : 40 %
- معدل نمو القيمة المضافة : 40 %
- معدل تحسن الكفاءة الإدارية : 20 %

4.2 تحديد النسب المستهدفة لمؤشرات النمو والتعلم :

- معدل تفعيل العلاقة مع العاملين : 60 %
- تحفيز العاملين : 30 %
- إشراك العاملين : 10 %

5.2 تحديد النسب المستهدفة لمؤشرات البعد البيئي :

- معدل ترشيد الاستهلاك : 60 %
- معدل الاستثمار في المباني : 40 %

المطلب الثالث : بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة (ADE).

1. **النتائج المحققة لمؤشرات أبعاد بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة :** سيتم عرض النتائج الفعلية لمؤشرات أبعاد بطاقة الأداء المتوازن في الجدول التالي.

جدول رقم (57): النتائج المحققة لمؤشرات أبعاد بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة.

البعد	المقياس	النتائج المحققة فعلا %					متوسط
		2011	2012	2013	2014	2015	الأداء %
البعد المالي	معدل العائد على الأصول	4,98-	6,19-	4,20-	3,78-	17,60-	7,35-
	معدل العائد على الاستثمارات	49,11-	79,36-	37,30-	29,43-	153,14-	69,7 ـ
	نسبة التداول	1,18	1,35	1,40	1,29	1,20	1,28
	معدل نمو الأرباح	–	28,56-	31,97	15,19-	353,48-	73,05-
بعد الزبائن	معدل المردودية التجارية	24,60-	30,90-	18,92-	20,63-	93,56-	37,72-
	معدل نمو رقم الأعمال	–	2,32	11,09	5,62	0,03	3,81
	معدل الاحتفاظ بالزبائن	–	1014,44	48,22	32,64	55,66-	194,87
	معدل جلب زبائن	27,64	301,09	401,75	504,51	223,62	291,72
بعد العمليات الداخلية	معدل نمو الإنتاج	–	2,32	11,09	90,39	5,27-	19,7
	معدل نمو القيمة المضافة	–	0,95	9,55	128,62	6,89-	26,44
	معدل تحسن الكفاءة الإدارية	–	444,29-	2,11-	24,1-	9,75	92,15-
بعد النمو والتعلم	معدل تفعيل العلاقة مع العاملين	103,78	122,39	118,26	144,42	151,32	128,03
	معدل تحفيز العاملين	–	20,67	7,34	28,98	4,81	12,36
	معدل إشراك العاملين	23,70-	25,25-	16,00-	14,29-	61,83-	28,21-
البعد البيئي	معدل ترشيد الاستهلاك	–	3,32	3,24	0,94-	2,62	1,65
	معدل الاستثمار في المباني	–	25,68	30,91-	52,38 -	6,63	10,2-

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المؤشرات السابقة.

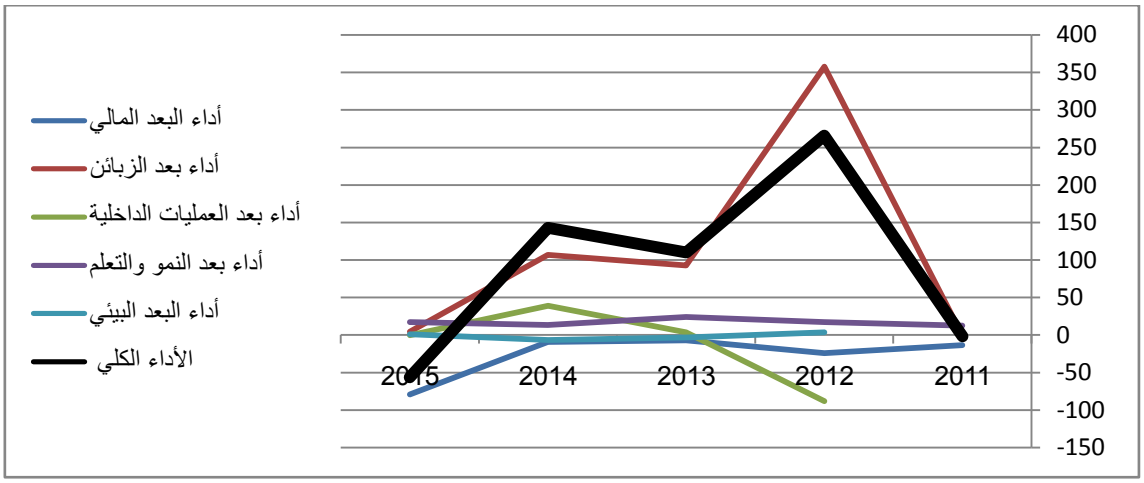
2. عرض نموذج بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة (ADE) : وهي في الجدول التالي.

جدول رقم (58): نموذج مقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة (ADE) .

البعد	المقياس	الوزن النسبي %	النسبة المستهدفة %	النتائج النهائية %					متوسط الأداء %
				2011	2012	2013	2014	2015	
البعد المالي	معدل العائد على الأصول	10	30	1,66-	2,06-	1,4-	0,94-	5,86-	2,4-
	معدل العائد على الاستثمارات	10	40	12,27-	19,84-	9,32-	7,35-	38,28-	17,4-
	نسبة التداول	3	10	0,35	0,4	0,42	0,38	0,36	0,4
	معدل نمو الأرباح	2	20	—	2,85-	3,19	1,51-	35,34-	7,3-
	أداء البعد الأول	**25**	**—**	**(13,58)**	**(24,35)**	**(7,11)**	**(9,42)**	**(79,12)**	**26,7-**
بعد الزبائن	معدل المردودية التجارية	10	40	6,15-	7,72-	4,73-	5,15-	23,39-	9,42-
	معدل نمو رقم الأعمال	10	40	—	0,58	2,77	1,4	0,007	0,96
	معدل الاحتفاظ بالزبائن	3	10	—	304,33	14,46	9,79	16,69-	62,4
	معدل جلب زبائن	2	10	5,52	60,21	80,35	100,9	44,72	58,34
	أداء البعد الثاني	**25**	**—**	**(0,63)**	**357,4**	**92,85**	**106,94**	**4,64**	**112,2**
بعد العمليات الداخلية	معدل نمو الإنتاج	8	40	—	0,46	2,21	18,07	1,05-	4,0
	معدل نمو القيمة المضافة	8	40	—	0,19	1,91	25,72	1,37-	5,3
	معدل تحسن الكفاءة الإدارية	4	20	—	88,85-	0,42-	4,82-	1,95	18,4-
	أداء البعد الثالث	**20**	**—**	**—**	**(88,2)**	**3,7**	**38,97**	**(0,47)**	**9,2-**
بعد النمو والتعلم	معدل تفعيل العلاقة مع العاملين	10	60	17,29	19,71	24,07	25,22	20,39	21,33
	معدل تحفيز العاملين	3	30	—	0,73	2,89	0,48	2,06	1,23
	معدل إشراك العاملين	2	10	4,74-	3,2-	2,85-	12,36-	5,05-	5,64-
	أداء البعد الرابع	**15**	**—**	**12,55**	**17,24**	**24,11**	**13,34**	**17,4**	**16,92**
البعد البيئي	معدل ترشيد الاستهلاك	10	60	—	0,55	0,54	0,15-	0,43	0,28
	معدل الاستثمار في المباني	5	40	—	3,21	3,86-	6,54-	0,82	1,28-
	أداء البعد الخامس	**15**	**—**	**—**	**3,76**	**(3,32)**	**(6,69)**	**1,25**	**1,00-**
الأداء الكلي		**100**	**—**	**(1,66)**	**265,85**	**110,23**	**143,14**	**(56,3)**	**92,26**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الجدول السابق.

شكل رقم (25) تطور أداء مؤسسة (ADE).



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة.

المبحث الرابع : إعداد بطاقة الأداء المتوازن باستخدام القوائم المالية لمؤسسة (GROUPE SAIDAL) .

المطلب الأول : تحديد مؤشرات بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة:

1. مؤشرات البعد المالي : تم اشتقاق المؤشرات التالية :

1.1 معدل العائد على الأصول : الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر كما يلي :

جدول رقم (59): تطور معدل العائد على الأصول للمؤسسة خلال الفترة (2011 - 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
النتيجة الصافية	2060480315,80	1965160951,44	2658147326,76	1477751553,22	1143817990,89
مجموع الأصول	27277970867,73	30021145494,52	30099573372,69	31587704405,93	34921900820,68
المؤشر %	**7,55**	**6,54**	**8,83**	**4,67**	**3,27**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن المؤشر انخفض بنسبة قليلة من سنة 2011 مقارنة بسنة 2012 من 7,55 إلى 6,54 وهذا راجع إلى الانخفاض الحاصل في الربح نتيجة للمنافسة الحادة في السوق الجزائرية، ليرتفع سنة 2013 إلى أعلى نسبة مقدرة ب8,83 بسبب استرجاعه لحصة

من السوق، لينخفض في السنتين الأخيرتين إلى 4,67 سنة 2014 ثم إلى 3,27 سنة 2015 بسبب انخفاض الربح وسببه زيادة الاستهلاك وانخفاض في تغير المخزونات .

2.1 معدل العائد على الاستثمارات : الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر كما يلي :

جدول رقم (60): تطور معدل العائد على الاستثمارات للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
النتيجة الصافية	2060480315,80	1965160951,44	2658147326,76	1477751553,22	1143817990,89
الأصول الثابتة	11161030600,69	11454745444,91	11308739239,87	13003229373,47	15767186133,72
المؤشر %	**18,46**	**17,15**	**23,50**	**11,36**	**7,25**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن المؤشر انخفض بنسبة قليلة من سنة 2011 مقارنة بسنة 2012 من 18,46 إلى 17,15 وهذا راجع إلى الانخفاض الحاصل في الربح نتيجة للمنافسة الحادة في السوق الجزائرية، ليرتفع سنة 2013 إلى أعلى نسبة مقدرة ب 23,50 بسبب توسيع نشاطه والسيطرة على السوق المحلية، لينخفض في السنتين الأخيرتين إلى 11,36 سنة 2014 ثم إلى 7,25 سنة 2015 بسبب انخفاض الربح وسببه زيادة الاستهلاك وانخفاض في تغير المخزونات .

3.1 نسبة التداول :

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (61): تطور نسبة التداول للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
الأصول المتداولة	16116940187,04	18566400049,61	18790834132,82	18584475032,46	19154714686,96
الالتزامات المتداولة	7740687351,06	8933235185,51	8342936667,63	5508313068,58	6682146749,89
المؤشر %	**2,08**	**2,07**	**2,25**	**3,37**	**2,86**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن هذا المؤشر في استقرار نسبي خلال السنوات الثلاث الأولى ففي سنة 2011 كان 2,08 ثم إلى 2,07 سنة 2012 ثم إلى 2,25 سنة 2013 وهي قادرة على

تغطية الالتزامات القصيرة الأجل عن طريق أصولها المتداولة دون اللجوء إلى الاقتراض الطويل أو رأس المال، ليرتفع سنة 2014 إلى 3,37 بسبب تسديد مستحقات بعض الدائنون الآخرون في الوقت المناسب، لينخفض سنة 2015 إلى 2,86 بسبب زيادة مستحقات الموردين تجاه المجمع.

4.1 معدل نمو الأرباح :

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

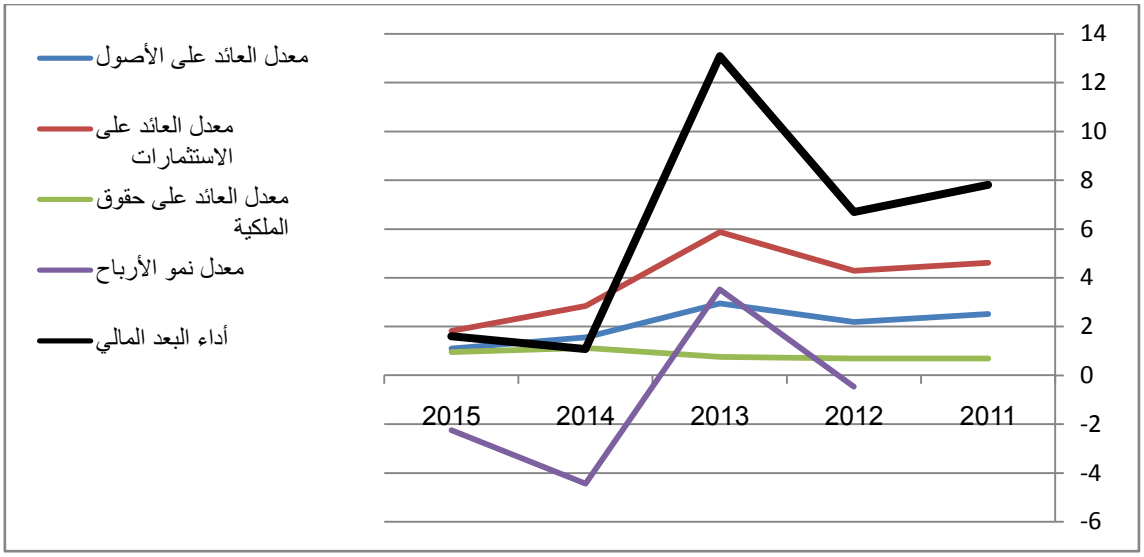
جدول رقم (62): تطور معدل نمو الأرباح للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
النتيجة الصافية	2060480315,80	1965160951,44	2658147326,76	1477751553,22	1143817990,89
المؤشر %	—	(4,62)	35,26	(44,40)	(22,59)

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن هذا المؤشر طيلة فترة الدراسة كان نتيجة ربح غير انه متذبذب بين الزيادة والنقصان، ولقد ارتفع من سنة 2012 عندما كان (4,62) ليصل إلى أعلى ذروة سنة 2013 إلى 35,26 وهذا راجع إلى الانخفاض في معظم المصاريف، ثم انخفض هذا المؤشر في السنتين التاليتين من الدراسة 2014 و 2015 إلى (44,40) ثم إلى (22,59) بسبب انخفاض رقم الأعمال وزيادة أسعار الاستهلاك.

شكل رقم (26) تطور مؤشرات البعد المالي للبطاقة لمؤسسة (GROUPE SAIDAL).



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المؤشرات السابقة.

2. مؤشرات بعد العملاء (الزبائن) : هناك العديد من المؤشرات التي تقيس هذا البعد أهمها :

1.2 معدل المردودية التجارية :

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (63): تطور معدل المردودية التجارية للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
النتيجة الصافية	2060480315,80	1965160951,44	2658147326,76	1477751553,22	1143817990,89
رقم الأعمال	13504270700,95	13895054472,57	11461847581,9	9789025905,91	9984043757,71
المؤشر %	**15,25**	**14,14**	**23,19**	**15,09**	**11.45**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن المؤشر انخفض بنسبة قليلة من سنة 2011 مقارنة بسنة 2012 من 15,25 إلى 14,14 وهذا راجع إلى الانخفاض الحاصل في الربح نتيجة للمنافسة الحادة في السوق الجزائرية، ليرتفع سنة 2013 إلى أعلى نسبة متمثلة في 23,19 بسبب توسيع نشاطه والسيطرة على السوق المحلية، لينخفض في السنتين الأخيرتين إلى 15,09 سنة 2014 ثم إلى 11.45 سنة 2015 بسبب انخفاض الربح وسببه زيادة الاستهلاك وانخفاض في تغير المخزونات .

2.2 معدل نمو رقم الأعمال :

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (64): تطور معدل نمو رقم الأعمال للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال	13504270700,95	13895054472,57	11461847581,9	9789025905,91	9984043757,71
المؤشر %	ـــ	**2,89**	**(17,51)**	**(14,59)**	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

تشير بيانات الجدول أعلاه إلى أن المؤشر في انخفاض مستمر في السنوات الثلاثة من 2,89 سنة 2012 إلى (17,51) سنة 2013 بسبب فقدانه لحصة من السوق للمنافسة الحادة، ليرتفع بنسبة قليلة إلى (14,59) سنة 2014 ثم إلى 1,99 سنة 2015 لاسترجاعه مكانه المعروف بها رغم انخفاض التغير في المخزونات.

3.2 معدل الاحتفاظ بالزبائن :

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (65): تطور معدل الاحتفاظ بالزبون للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
قيمة الخدمات	10068795746,78	11027227042,95	11363601683,19	9668783245,75	9233980206,17
المؤشر %	ـــ	9,51	3,05	(14,91)	(4,49)

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

تشير بيانات الجدول أعلاه إلى أن المؤشر في انخفاض مستمر في السنوات الثلاثة من 9,51 سنة 2012 إلى 3,05 سنة 2013 بالرغم من الزيادة في قيمة الخدمات المقدمة للزبائن وهذا الانخفاض راجع إلى فقدانه لحصة من السوق للمنافسة الحادة وانخفاض رقم الأعمال، ثم انخفض إلى (14,91) سنة 2014 بسبب انخفاض قيمة الخدمات وزيادة حقوق المؤسسة لدى الغير، ليستقر المؤشر نسبيا إلى (4,49) سنة 2015 لاسترجاعه مكانه المعروف بها.

4.2 معدل جلب زبائن :

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

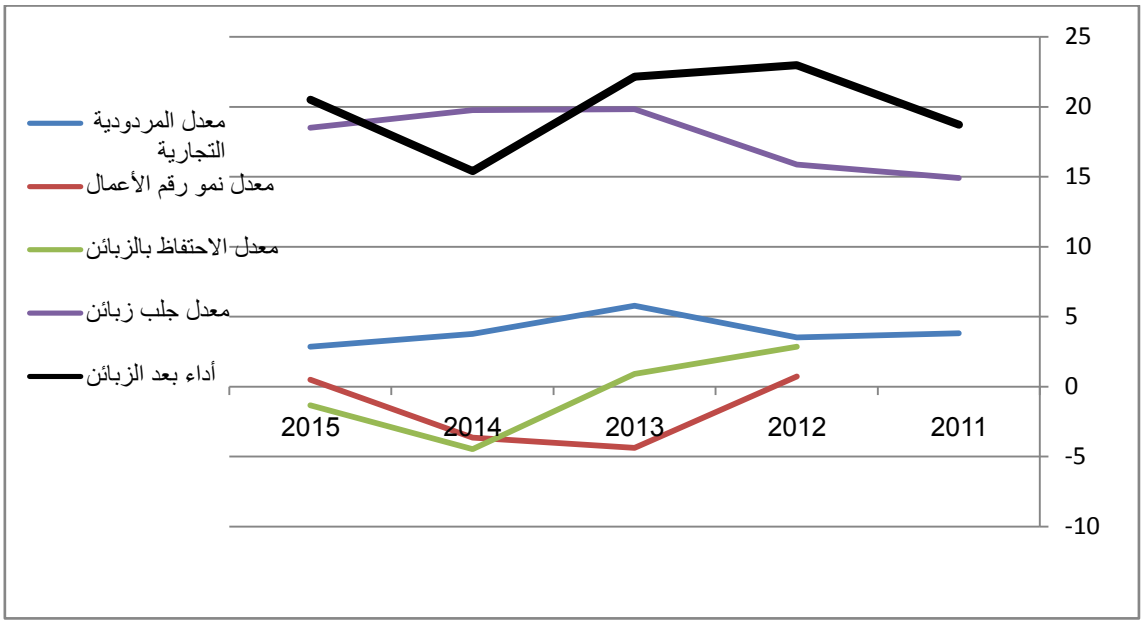
جدول رقم (66): تطور معدل جلب الزبون للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
قيمة الخدمات	10068795746,78	11027227042,95	11363601683,19	9668783245,75	9233980206,17
رقم الأعمال	13504270700,95	13895054472,57	11461847581,9	9789025905,91	9984043757,71
المؤشر %	74,56	79,36	99,14	98,77	92,48

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

تشير بيانات الجدول أعلاه إلى أن المؤشر في ارتفاع مستمر في السنوات الثلاثة من 74,56 سنة 2011 إلى 79,36 سنة 2012 ثم إلى 99,14 سنة 2013 بسبب الزيادة في قيمة الخدمات المقدمة للزبائن، لينخفض بنسبة قليلة إلى 98,77 سنة 2014، ثم إلى 92,48 سنة 2015 بسبب انخفاض قيمة الخدمات وزيادة حقوق المؤسسة لدى الغير.

شكل رقم (27) تطور مؤشرات بعد الزبائن للبطاقة لمؤسسة (GROUPE SAIDAL).



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المؤشرات السابقة.

3. مؤشرات بعد العمليات الداخلية : هناك عدة مؤشرات من بينها .

1.3 معدل نمو الإنتاج :

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (67): تطور معدل نمو الإنتاج للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
قيمة الإنتاج	12689519435,74	14124680917,11	12243878149,00	9836622190,20	9972150634,01
المؤشر %	ـــ	**11,30**	**(13,31)**	**(19,66)**	**1,37**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

تشير بيانات الجدول أعلاه إلى أن المؤشر في انخفاض مستمر في السنوات الثلاثة من 11,30 سنة 2012 إلى (13,31) سنة 2013 ثم إلى (19,66) سنة 2014 نتيجة لتخفيض إنتاجه بسبب عطل بعض التجهيزات التي أدت إلى توقف الإنتاج من جهة، ومن جهة أخرى المعايير الصارمة في مراقبة جودة المنتجات بالإضافة إلى المنافسة، ليرتفع بنسبة قليلة إلى 1,37 سنة 2015 وهذا لاسترجاعه لحصته من السوق .

3.3 معدل نمو القيمة المضافة :

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (68): تطور معدل نمو القيمة المضافة للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
القيمة المضافة	7084738681,98	7963460024,32	7947147148,63	6003372362,35	5505373029,01
المؤشر %	ـــــ	**12,40**	**(0,20)**	**(24,45)**	**(8,29)**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن المؤشر انخفض من 12,40 سنة 2012 إلى (0,20) سنة 2013 ثم إلى (24,45) سنة 2014 وهذا راجع إلى انخفاض الإنتاج ومن الطبيعي أن تنخفض القيمة المضافة، ليرتفع نسبيا إلى (8,29) بسبب الزيادة الخفيفة في الإنتاج لاسترجاعه لجزء من حصصه في السوق.

3.3 معدل تحسن الكفاءة الإدارية :

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (69): تطور معدل الكفاءة الإدارية للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
النتيجة العملياتية	2624059985,42	2521790318,71	2946399282,02	1618736152,33	1433808241,54
المؤشر %	ـــــ	**(3,89)**	**16,83**	**(45,06)**	**(11,42)**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

تشير بيانات الجدول السابق إلى أن المؤشر ارتفع من (3,89) سنة 2012 إلى 16,83 سنة 2013 وهذا الارتفاع راجع إلى الانخفاض في مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وتراجع خسائر القيمة، ثم انخفض المؤشر إلى (45,06) سنة 2014، ثم واصل انخفاضه نسبيا إلى (11,42) سنة 2015 بسبب انخفاض الفائض الإجمالي.

4.3 معدل تحسن كفاءة الإدارة المالية :

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

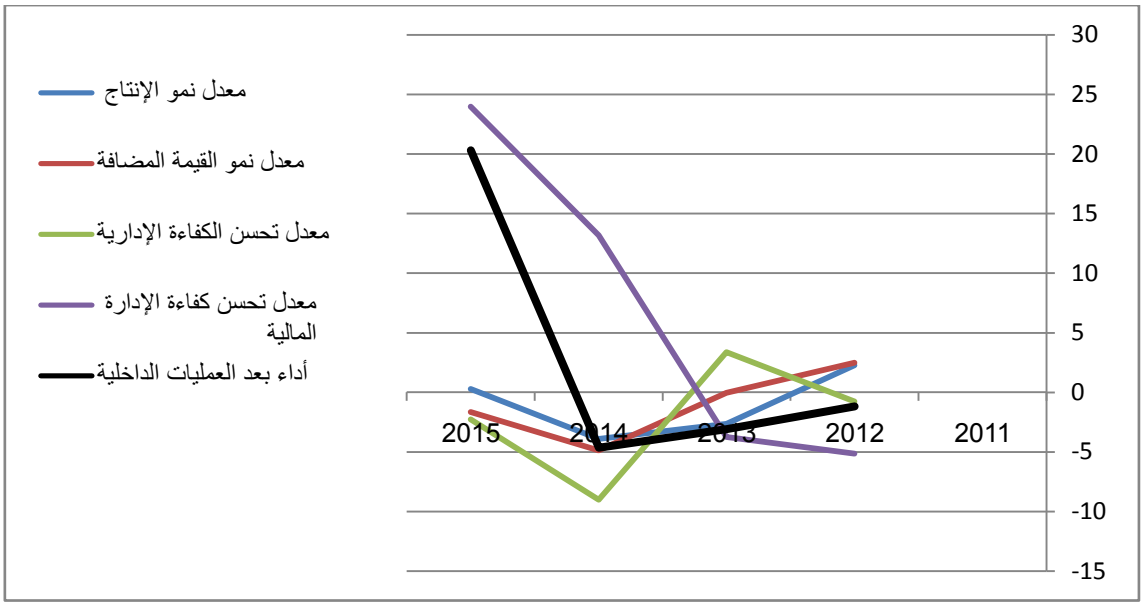
جدول رقم (70): تطور معدل تحسن الكفاءة المالية للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
النتيجة المالية	98857903,84-	124338803,55-	147696864,44-	-50302205,93	10001361,07
المؤشر %	ـــــ	(25,77)	(18,78)	65,94	119,88

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن المؤشر في ارتفاع طيلة فترة الدراسة من (25,77) سنة 2012 إلى (18,78) سنة 2013 بسبب انخفاض المصاريف المالية، ثم ارتفع إلى 65,94 سنة 2014، ليواصل ارتفاعه سنة 2015 إلى 119,88 وهذا راجع إلى زيادة المنتوجات المالية مع الانخفاض الدائم في مصاريفه المالية.

شكل رقم (28) تطور مؤشرات بعد العمليات الداخلية للبطاقة لمؤسسة (GROUPE SAIDAL).



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المؤشرات السابقة.

4. مؤشرات بعد النمو والتعلم : هناك عدة مؤشرات منها :

1.4 معدل تفعيل العلاقة مع العاملين :

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (71): تطور معدل تفعيل العلاقة مع العاملين للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
م المستخدمين	3342926582,67	3809104894,13	3848442866,21	3222199202,24	3056024245,03
رقم الأعمال	13504270700,95	13895054472,57	11461847581,9	9789025905,91	9984043757,71
المؤشر %	**24,75**	**27,41**	**33,57**	**32,91**	**30,60**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المؤشر في حالة ارتفاع في السنوات الثلاثة الأولى من 24,75 سنة 2011 إلى 27,4 سنة 2012 ثم إلى 33,57 سنة 2013 وهذا راجع إلى زيادة مصاريف العاملين، ثم انخفض نسبيا سنة 2014 إلى 32,91 ثم إلى 30,60 سنة 2015 بسبب تذبذب رقم الأعمال نسبيا وانخفاض المصاريف من جهة أخرى.

2.4 معدل تحفيز العاملين : الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة كما يلي :

جدول رقم (72): تطور معدل تحفيز العاملين للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
م المستخدمين	3342926582,67	3809104894,13	3848442866,21	3222199202,24	3056024245,03
المؤشر %	**—**	**13,94**	**1,03**	**(16,27)**	**(5,15)**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

3.4 معدل إشراك العاملين :

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (73): تطور معدل إشراك العاملين للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
النتيجة الصافية	2060480315,80	1965160951,44	2658147326,76	1477751553,22	1143817990,89
م المستخدمين	3342926582,67	3809104894,13	3848442866,21	3222199202,24	3056024245,03
المؤشر %	**61,63**	**51,59**	**69,07**	**45,86**	**37,42**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

4.4 معدل الاستثمار في الموارد غير الملموسة :

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

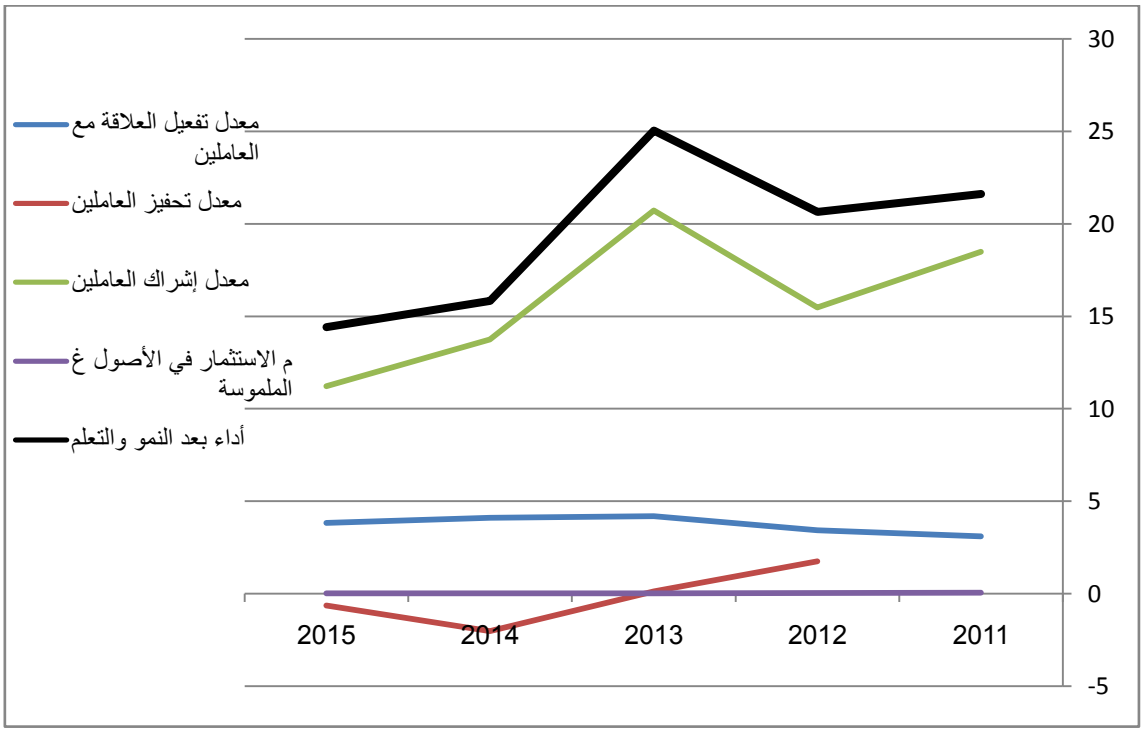
جدول رقم (74): تطور معدل الأصول غير الملموسة للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
التثبيتات المعنوية	28549179.29	20550643,13	13511340,46	12030521,60	21588150,02
الأصول الثابتة	11161030600,69	11454745444,91	11308739239,87	13003229373,47	15767186133,72
المؤشر %	**0,25**	**0,17**	**0,11**	**0,09**	**0,13**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

تشير بيانات الجدول أعلاه إلى أن المؤشر انخفض من 0,25 سنة 2011 إلى 0,17 سنة 2012، ثم إلى 0,11 سنة 2013 ليواصل في الانخفاض إلى 0,09 سنة 2014 وهذا راجع إلى الاهتلاك المتراكم للتثبيتات المعنوية وانخفاض قيمتها الصافية، ليرتفع سنة 2015 إلى 0,13 بسبب اقتناء تثبيتات جديدة .

شكل رقم (29) تطور مؤشرات بعد التعلم والنمو للبطاقة لمؤسسة (GROUPE SAIDAL).



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المؤشرات السابقة.

5. مؤشرات البعد البيئي : لقياس هذا البعد تم اختيار المؤشرات التالية :

1.5 مؤشر ترشيد الاستهلاك :

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسات الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (75): تطور معدل ترشيد الاستهلاك للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
استهلاك السنة	5604780753,76	6161220892,79	4296731000,37	3833249827,85	4466777605,00
رقم الأعمال	13504270700,95	13895054472,57	11461847581,9	9789025905,91	9984043757,71
المعدل %	41,50	44,34	37,48	39,15	44,73
المؤشر %	ـــ	**6,84**	**(15,47)**	**4,45**	**14,25**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

تشير بيانات الجدول السابق إلى أن المؤشر انخفض من 6,84 سنة 2012 إلى (15,47) وهذا جيد للمؤسسة وراجع إلى تخفيض المشتريات المستهلكة بالإضافة إلى تخفيض الاستهلاكات الأخرى، ليرتفع إلى 4,45 سنة 2014 ثم إلى 14,25 سنة 2015 بسبب التراجع الواضح في رقم الأعمال.

2.5 معدل ترشيد الاستثمار في الأراضي :

الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

جدول رقم (76): تطور معدل ترشيد الاستثمار في الأراضي للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
الأراضي	4574051920,08	4583697150,84	4525499753,87	4514492953,87	4514492953,87
الأصول الثابتة	11161030600,69	11454745444,91	11308739239,87	13003229373,47	15767186133,72
المعدل %	40,98	40,01	40,01	34,71	28,63
المؤشر %	ـــ	**(2,36)**	**00**	**(13,24)**	**(17,51)**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن المؤشر مستقر بين سنتي 2012 و 2013 عند نسبة (2,36) نظرا لعدم اهتمام المجمع بالاستثمار في الأراضي، وهذا ما يدل على ذلك من خلال انخفاضه إلى (13,24) سنة 2014، ثم إلى (17,51) سنة 2015 وعلى المجمع مراجعة سياسته في الاستثمار في هذا القطاع نظرا لأهميته.

3.1 معدل ترشيد الاستثمار في المباني : الجدول التالي يبين تطور هذا المؤشر للمؤسسة الاقتصادية كما يلي :

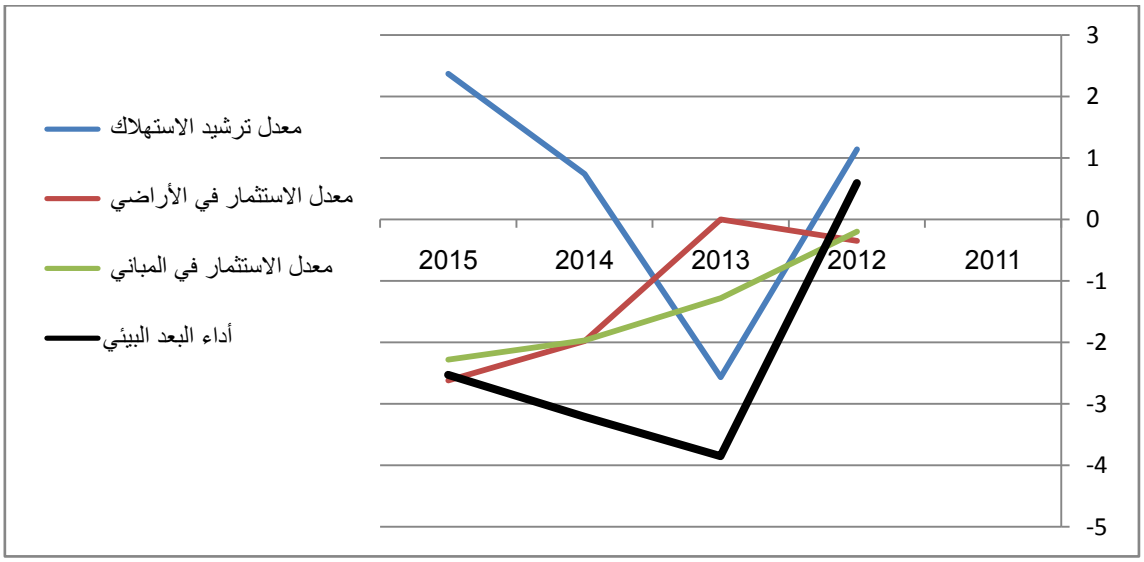
جدول رقم (77): تطور معدل ترشيد الاستثمار في المباني للمؤسسة خلال الفترة (2011 ـ 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
المباني	2207555194,66	2218566774,15	1909285170,84	1762997822,76	1649608532,26
الأصول الثابتة	11161030600,69	11454745444,91	11308739239,87	13003229373,47	15767186133,72
المعدل %	19,77	19,36	16,88	13,55	10,46
المؤشر %	ـــ	**(2,07)**	**(12,8)**	**(19,72)**	**(22,8)**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

تشير بيانات الجدول أعلاه إلى أن المؤشر في انخفاض طيلة فترة الدراسة من (2,07) سنة 2012 إلى (12,8) سنة 2013، ثم إلى (19,72) سنة 2014 ليواصل في الانخفاض إلى (22,8) سنة 2015 وهذا راجع إلى الاهتلاك المتراكم لتلك المباني.

شكل رقم (30) تطور مؤشرات البعد البيئي للبطاقة لمؤسسة (GROUPE SAIDAL).



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المؤشرات السابقة.

المطلب الثاني : تحديد الأوزان النسبية والنسب المستهدفة لمؤشرات أبعاد بطاقة الأداء المتوازن.

1.تحديد الأوزان النسبية لمؤشرات أبعاد بطاقة الأداء المتوازن :

2.1 تحديد الأوزان النسبية لمؤشرات البعد المالي :

- معدل العائد على الأصول : 10 %
- معدل العائد على الاستثمارات : 10 %
- نسبة التداول : 3 %
- معدل نمو الأرباح : 2 %

2.1 تحديد الأوزان النسبية لمؤشرات العملاء :

- معدل المردودية التجارية : 10 %
- معدل نمو رقم الأعمال : 10 %
- معدل الاحتفاظ بالزبائن : 3 %
- معدل استقطاب زبائن : 2 %

3.1 تحديد الأوزان النسبية لمؤشرات العمليات الداخلية :

- معدل نمو الإنتاج : 8 %
- معدل نمو القيمة المضافة : 8 %
- معدل تحسن الكفاءة الإدارية : 2 %
- معدل تحسن كفاءة الإدارة المالية : 2 %

4.1 تحديد الأوزان النسبية لمؤشرات النمو والتعلم :

- معدل تفعيل العلاقة مع العاملين : 5 %
- تحفيز العاملين : 5 %
- إشراك العاملين : 3 %
- معدل الاستثمار في الأصول غير الملموسة : 2 %

5.1 تحديد الأوزان النسبية لمؤشرات البعد البيئي :

- معدل ترشيد الاستهلاك : 10 %

- معدل ترشيد الاستثمار في الأراضي : 3 %
- معدل ترشيد الاستثمار في المباني : 2 %

2.تحديد النسب المستهدفة لمؤشرات أبعاد البطاقة الأداء المتوازن :

1.2 تحديد النسب المستهدفة لمؤشرات البعد المالي :

- معدل العائد على الأصول : 30 %
- معدل العائد على الاستثمارات : 40 %
- معدل العائد على حقوق الملكية : 10 %
- معدل نمو الأرباح : 20 %

2.2 تحديد النسب المستهدفة لمؤشرات العملاء :

- معدل المردودية التجارية : 40 %
- معدل نمو رقم الأعمال : 40 %
- معدل الاحتفاظ بالزبائن : 10 %
- معدل استقطاب زبائن : 10 %

3.2 تحديد النسب المستهدفة لمؤشرات العمليات الداخلية :

- معدل نمو الإنتاج : 40 %
- معدل نمو القيمة المضافة : 40 %
- معدل تحسن الكفاءة الإدارية : 10 %
- معدل تحسن كفاءة الإدارة المالية : 10 %

4.2 تحديد النسب المستهدفة لمؤشرات النمو والتعلم :

- معدل تفعيل العلاقة مع العاملين : 40 %
- تحفيز العاملين : 40 %
- إشراك العاملين : 10 %
- معدل الاستثمار في الأصول غير الملموسة : 10 %

5.2 تحديد النسب المستهدفة لمؤشرات البعد البيئي :

- معدل ترشيد الاستهلاك : 60 %
- معدل ترشيد الاستثمار في الأراضي : 20 %

- معدل ترشيد الاستثمار في المباني : 20 %

المطلب الثالث : عرض نموذج بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة: سيتم عرضها وفق خطتين :

1. **النتائج المحققة لمؤشرات أبعاد بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة :** سيتم عرضها في الجدول التالي.

جدول رقم (78): النتائج المحققة لمؤشرات أبعاد بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة.

البعد	المقياس	النتائج المحققة فعلا %					متوسط
		2011	2012	2013	2014	2015	الأداء %
البعد المالي	معدل العائد على الأصول	7,55	6,54	8,83	4,67	3,27	6,17
	معدل العائد على الاستثمارات	18,46	17,15	23,50	11,36	7,25	15,54
	نسبة التداول	2,08	2,07	2,25	3,37	2,86	2,52
	معدل نمو الأرباح	—	4,62-	35,26	44,40-	22,59-	7,27-
بعد الزبائن	معدل المردودية التجارية	15,25	14,14	23,19	15,09	11,45	15,82
	معدل نمو رقم الأعمال	—	2,89	17,51-	14,59-	1,99	5,44-
	معدل الاحتفاظ بالزبائن	—	9,51	3,05	14,91-	4,49-	1,36-
	معدل جلب زبائن	74,56	79,36	99,14	98,77	92,48	88,86
بعد العمليات الداخلية	معدل نمو الإنتاج	—	11,30	13,31-	19,66-	1,37	4,06-
	معدل نمو القيمة المضافة	—	12,40	0,20-	24,45-	8,29-	4,1-
	معدل تحسن الكفاءة الإدارية	—	3,89-	16,83	45,06-	11,42-	8,7-
	معدل تحسن كفاءة الإدارة المالية	—	25,77-	18,78-	65,94	119,88	28,25
بعد النمو والتعلم	معدل تفعيل العلاقة مع العاملين	24,75	27,41	33,57	32,91	30,60	29,85
	معدل تحفيز العاملين	—	13,94	1,03	16,27-	5,15-	1,3-
	معدل إشراك العاملين	61,63	51,59	69,07	45,86	37,42	53,11
	م الاستثمار في الأصول غ الملموسة	0,25	0,17	0,11	0,09	0,13	88,86
البعد البيئي	معدل ترشيد الاستهلاك	—	6,84	15,47-	4,45	14,25	2,01
	معدل الاستثمار في الأراضي	—	2,36-	00	13,24-	17,51-	6,62-
	معدل الاستثمار في المباني	—	2,07-	12,80-	19,72-	22,8-	7,47-

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المؤشرات السابقة.

2. عرض بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة : تم عرضها حسب النموذج التالي.

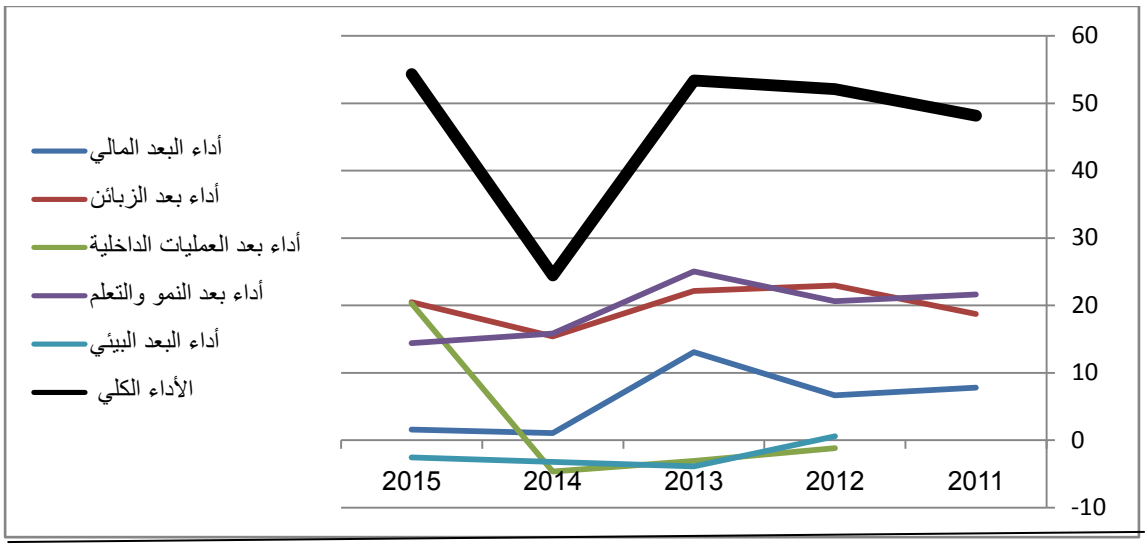
جدول رقم (79): نموذج مقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة (GROUPE SAIDAL)

البعد	المقياس	الوزن النسبي %	النسبة المستهدفة %	النتائج النهائية %					متوسط الأداء %
				2011	2012	2013	2014	2015	
البعد المالي	معدل العائد على الأصول	10	30	2,51	2,18	2,94	1,55	1,09	2,05
	معدل العائد على الاستثمارات	10	40	4,61	4,28	5,87	2,84	1,81	3,9
	نسبة التداول	3	10	0,69	0,69	0,75	1,12	0,95	0,85
	معدل نمو الأرباح	2	20	—	0,46-	3,52	4,44-	2,25-	0,78-
	أداء البعد الأول	**25**	—	**7,81**	**6,69**	**13,08**	**1,07**	**1,6**	**6,05**
بعد الزبائن	معدل المردودية التجارية	10	40	3,81	3,53	5,79	3,77	2,86	3,96
	معدل نمو رقم الأعمال	10	40	—	0,72	4,37-	3,64-	0,49	1,36-
	معدل الاحتفاظ بالزبائن	3	10	—	2,85	0,91	4,47-	1,34-	0,41-
	معدل جلب زبائن	2	10	14,91	15,87	19,82	19,75	18,49	17,77
	أداء البعد الثاني	**25**	—	**18,72**	**22,97**	**22,15**	**15,41**	**20,5**	**19,96**
بعد العمليات الداخلية	معدل نمو الإنتاج	8	40	—	2,26	2,66-	3,93-	0,27	0,81-
	معدل نمو القيمة المضافة	8	40	—	2,48	0,04-	4,89-	1,65-	0,82-
	معدل تحسن الكفاءة الإدارية	2	10	—	0,77-	3,36	9,01-	2,28-	1,74-
	معدل تحسن كفاءة الإدارة المالية	2	10	—	5,15-	3,75-	13,18	23,97	5,65
	أداء البعد الثالث	**20**	—	—	**(1,18)**	**(3,09)**	**(4,65)**	**20,31**	**2,27**
بعد النمو والتعلم	معدل تفعيل العلاقة مع العاملين	5	40	3,09	3,42	4,19	4,11	3,82	3,72
	معدل تحفيز العاملين	5	40	—	1,74	0,12	2,03-	0,64-	0,16-
	معدل إشراك العاملين	3	10	18,48	15,47	20,72	13,75	11,22	15,93
	م الاستثمار في الأصول غ الملموسة	2	10	0,05	0,03	0,02	0,01	0,02	0,02
	أداء البعد الرابع	**15**	—	**21,62**	**20,66**	**25,05**	**15,84**	**14,42**	**19,51**
البعد البيئي	معدل ترشيد الاستهلاك	10	60	—	1,14	2,57-	0,74	2,37	0,33
	معدل الاستثمار في الأراضي	3	20	—	0,35-	0,00	1,98-	2,62-	1,00-
	معدل الاستثمار في المباني	2	20	—	0,20-	1,28-	1,97-	2,28-	1,06-
	أداء البعد الخامس	**15**	—	—	**0,59**	**(3,85)**	**(3,21)**	**(2,53)**	**(1,8)**
	الأداء الكلي	**100**	—	**48,15**	**52,09**	**53,34**	**24,46**	**54,30**	**46,4**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المؤشرات السابقة.

والشكل التالي يبين تطور أداء المؤسسة كما يلي :

شكل رقم (31) : تطور أداء مؤسسة (GROUPE SAIDAL).



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة.

خلاصة :

لقد تم في هذا الفصل إعدادنا لبطاقة الأداء المتوازن لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي ومؤسسة الجزائرية للمياه الوادي، ومجمع صيدال المدرج في بورصة الجزائر من خلال القوائم المالية واعتمدنا على النسب أو المؤشرات المالية المستخرجة من تلك القوائم لدعم المحاور التي تحتويها البطاقة وكمثال عن ذلك مثل معدل العائد على الأصول، الذي يمثل البعد المالي، معدل جلب الزبون الذي يمثل بعد الزبائن، ومعدل نمو الإنتاج الذي يمثل بعد العمليات الداخلية، ومعدل إشراك العاملين الذي يمثل بعد النمو والتعلم، والذي يمثل البعد البيئي معدل الاستثمار في المباني...

ومن خلال تحليل المؤشرات المالية تبين أنها تساعد في عملية تقييم الأداء من خلال الكشف عن مناطق الضعف بغية تصحيحها، ومناطق القوة بهدف تعزيزها.

ولاحظنا أن هناك اختلاف كبير في نموذج بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسات نظرا للأهداف والغايات والاستراتيجيات التي تبحث المؤسسات عن تحقيقها .

خاتمـــــــــة

مازالت الإدارات العليا في المؤسسات منشغلة بموضوع الأداء نظرا لكونه مفهوما جوهريا ومهما وعنصرا محوريا لنجاح المنظمة في تحقيق أهدافها، وأيضا لاتساع المجالات التي يحتويها، فهو يتطور ويتجدد ويتغير بتغير مكونات المنظمة والمجالات التي تتعامل معها، وتتغير مقاييس الأداء للمنظمة وفقا لما تراه يحقق النتائج التي تسعى إلى تحقيقها، لذلك على إدارة المنظمة أن تبحث عن أنظمة تقويم ملائمة لواقع البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة، كما يعتبر تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية أمرا ضروريا وحتميا، والذي يمكن من خلاله مراقبة نشاط المؤسسة واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة لتحقيق الأهداف المحددة.

كما أن بلوغ الأهداف والغايات التي تسعى المؤسسات الاقتصادية إليها يقتضي وضع الخطط والسياسات وهذا عن كيفية إدارة مواردها بطريقة رشيدة، ومتابعة نتائج أعمالها من خلال نظام يكشف حجم الأعمال المنجزة والصعوبات والمشاكل التي واجهتها والانحرافات التي حدثت والسبل اللازمة لمعالجتها هذا ما يساعدنا على السير بالمؤسسات الاقتصادية نحو مستوى أفضل في المستقبل.

ولا شك في أن الوقوف على ما بلغته المؤسسات الاقتصادية من نتائج وما حققته من أهداف لا يمكن أن يتم إلا بالاستعانة بنظام تقييمي شامل لكفاءة أداء هذه المؤسسات الذي يؤثر على متخذي القرارات داخل هاته المؤسسات، ويقدم للإدارة صورة واضحة عن النتائج التي حققتها خلال السنة المالية المعينة مما يرشدها إلى تصحيح أوضاعها وتعزيز قدراتها وهذا ما يعينها على الاستمرار والبقاء والتطور.

ولقد نصت معايير المحاسبة الدولية على ضرورة إعداد القوائم المالية للمؤسسات من خلال المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS1) الخاص بعرض البيانات المالية والمعيار المحاسبي الدولي السابع (IAS7) قائمة التدفقات النقدية، لما لها من أهمية في مساعدة مستخدميها في وضع قاعدة لتقييم قدرة المؤسس ات على تقييم أداءها. ولقد اخترنا في بحثنا هذا احد أهم الأدوات أو الحديثة المستخدمة في تقييم أداء المؤسسات وتسمى بطاقة الأداء المتوازن.

نتائج الدراسة :

وتم استخلاص مجموعة من النتائج في هذا البحث نوجزها فيما يلي :

- تحديث النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية .
- معالجة المشاكل المحاسبية ذات العلاقة بالاعتراف والقياس والإفصاح لدى إعداد القوائم المالية للمؤسسات في فترة لا تزيد على ثلاث سنوات.

- زيادة الاهتمام بتطوير النظام المحاسبي المالي في القوائم المالية من اجل فهم اكبر من طرف المستثمرين وصناع القرار.
- بطاقة الأداء المتوازن نموذج لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية.
- أهمية الاعتماد على أبعاد بطاقة الأداء المتوازن على مستوى تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية.

اختبار فرضيات الدراسة :

- من خلال الجانب النظري رأينا أن القوائم المالية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي هي عبارة عن مخرجات نظام معلومات محاسبي فهي ذات شفافية ومصداقية وتبين الوضعية الحقيقية للمؤسسات الاقتصادية وهي ملائمة لمستخدميها في عملية تقييم الأداء، **وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.**
- من خلال إعدادنا لعدة جداول منها ما يبين تطور نسبة التداول للمؤسسات الاقتصادية التي تدعم البعد المالي للبطاقة، وما يبين تطور الأصول غير الملموسة الذي يدعم بعد التعلم والنمو، وما يبين تطور معدل الاستثمار في الأراضي الذي يدعم البعد البيئي ... نلاحظ أن العناصر التي اعتمدنا عليها في حساب المؤشرات أو النسب تم اشتقاقها من قائمة الميزانية وبالتالي فهي تساهم في إعداد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن **وهذا ما يؤيد صحة الفرضية الثانية.**
- من خلال إعدادنا لعدة جداول منها ما يبين تطور معدل نمو الأرباح الذي يدعم البعد المالي للبطاقة، وما يبين تطور معدل المردودية التجارية الذي يدعم بعد الزبائن، وما يبين تطور نمو القيمة المضافة الذي يدعم بعد العمليات الداخلية ... نلاحظ أن العناصر التي اعتمدنا عليها في حساب المؤشرات أو النسب تم اشتقاقها من جدول حسابات النتائج وبالتالي فهو يساهم في إعداد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن **وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.**
- من خلال إعدادنا لعدة جداول منها ما يبين تطور معدل جلب الزبون، وما يبين تطور الاحتفاظ بهم اللذان يدعمان بعد الزبائن، نلاحظ أن العناصر التي اعتمدنا عليها في حساب المؤشرات أو النسب السابقة تم اشتقاقها من قائمة التدفقات النقدية وبالتالي فهي تساهم في إعداد بعد الزبون لبطاقة الأداء المتوازن **وهذا ما يؤيد صحة الفرضية الرابعة.**
- لاحظنا من خلال إعدادنا للجداول التي تبين تطورات المؤشرات المالية لأبعاد بطاقة الأداء المتوازن أنه لا توجد مؤشرات أو نسب تم اشتقاقها من جدول التغيرات في الأموال الخاصة **وهذا يؤدي إلى رفض الفرضية الخامسة.**

- من خلال إعدادنا لنماذج بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسات الاقتصادية وتحليلنا لمختلف المؤشرات التي يحتويها كل بعد من البطاقة وهذا بإظهار مناطق القوة وتعزيزها مستقبلا، ومناطق الضعف وتحسينها مستقبلا نرى أن التبني الناجح لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الاقتصادية له دور فعال في تحسن مستوى الأداء للمؤسسات الاقتصادية **وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأخيرة .**

التوصيات :

- ✓ من الأفضل لمسيري المؤسسات الاقتصادية استخدام الافتراضات التي يقوم عليها نظام بطاقة الأداء المتوازن للتحقق من توازن كفاءة وفعالية الأداء وربط عملية التقييم بأهداف المؤسسة مع مراعاة الظروف الخاصة بكل مؤسسة لغرض اختيار ما يلائمها من مقاييس في مناظير الأداء المختلفة ؛
- ✓ العمل على البناء السليم لأسس تقييم الأداء من خلال اعتماد المؤسسات الاقتصادية على مجموعة متكاملة ومترابطة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية في عملية تقويم أدائها ودون الاقتصار على المقاييس المالية فقط وبالشكل الذي يمكن المؤسسة من تشخيص نقاط القوة والضعف في أدائها بشكل واضح وشامل ؛
- ✓ أهمية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن باعتبارها أداة لتقييم الأداء ولمختلف أقسام وفروع المؤسسات الاقتصادية ؛
- ✓ من المستحسن على جميع المؤسسات الاقتصادية التي تطبق بطاقة الأداء المتوازن بصورة غير كاملة أن تقوم بإرسال مختصين إلى المؤسسات الاقتصادية المطبقة لهذا النظام بشكل متكامل للاطلاع والتدريب على كيفية تصميم النظام وأساليب تدريب العاملين عليه ؛
- ✓ استمرار المؤسسات الاقتصادية في تطوير قدرات العاملين لديها من خلال إقامة الدورات التكوينية والتدريبية بما ينعكس إيجابا في تحسين الأداء .

أفاق الدراسة : يقترح الطالب مجموعة من الدراسات المتعلقة بالبحث وهي :

1. أهمية التكامل بين معايير القوائم المالية وبطاقة الأداء المتوازن لتحسين أداء المؤسسات.
2. أهمية الربط والتكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والأنظمة الحديثة الأخرى لتقييم أداء المؤسسات.
3. أثر إضافة أبعاد لبطاقة الأداء المتوازن كالبعد الأخلاقي وبعد المخاطر على أداء المؤسسات الاقتصادية .

المراجـــــــــــع

أولا : باللغة العربية :

❖ **الكتب :**

1. أحمد حلمي جمعة، **نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة 1، 2010.
2. أحمد حلمي جمعة، **معايير التقارير المالية الدولية (معايير المحاسبة الدولية)**، دار صفاء، الطبعة 1، الأردن، 2015.
3. أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الدار الجامعية، الطبعة 1، الإسكندرية، 2008.
4. احمد سيد مصطفى، **المدير وتحديات العولمة**، دار النهضة العربية، الطبعة 1، مصر، 2001.
5. إحسان محمد ضمين ياغي، نعمة عباس الخفاجي، **التغير التنظيمي منظور بطاقة الأداء المتوازن**، دار الأيام، الأردن، 2015.
6. حسن عمر محمد، سعد الساكني، **معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية**، مركز الكتاب الاكاديمي، الطبعة 1، الاردن، 2015.
7. حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة، الأردن، 2008.
8. حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية : معايير إعداد التقارير المالية ـ عرض البيانات المالية**، الجزء الأول، دار الثقافة، الأردن، 2012.
9. حمزة محمود الزبيدي، **التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل**، الوراق، الطبعة 2، الأردن، 2011.
10. حجازي محمد عباس، **قوائم التدفقات النقدية : الإطار الفكري والتطبيق العملي**، نهضة مصر للطباعة والنشر والتوزيع، 1998.
11. الحسيني فلاح حسن ، الدوري مؤيد عبد الرحمن، **إدارة البنوك**، دار وائل، عمان، الأردن، 2000.
12. دوناك كيسو، جيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الثاني، تعريب احمد حجاج، دار المريخ، الرياض، 2005.

13. ديسلر جاري ، **إدارة الموارد البشرية** ، دار المريخ ، الرياض، السعودية، 2003.

14. زهير ثابت، **كيف تقيم أداء الشركات والعاملين**، سلسلة الدليل العملي لمدير القرن 21، قباء، القاهرة، مصر،2001.

15. سمير الصبان، وصفي أبو المكارم، عبد الله هلال، **المحاسبة المالية المتوسطة (القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي)**، الإسكندرية : الدار الجامعية، 2000.

16. صلاح الدين حسن السيسي، **نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء في المصارف والمؤسسات المالية**، دار الوسام للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1998.

17. عامر عبد الله، **التحليل والتخطيط المالي المتقدم**، دار البداية، الأردن، الطبعة 1، 2015.

18. عبد المحسن توفيق محمد ، **تقييم الأداء** ، دار النهضة العربية مطبعة الإخوة الأشقاء للطباعة ، مصر ، 1998.

19. عبد الناصر إبراهيم نور، إيهاب نظمي إبراهيم، **المحاسبة المتوسطة**، دار المسيرة، الطبعة 2، الأردن، 2014.

20. علي السلمي، **إدارة التميز، نماذج وتقنيات الإدارة في عصر المعرفة**، دار غريب، القاهرة، مصر، 2002.

21. عقيل جاسم عبد الله، **مدخل في تقييم المشروعات**، الطبعة 01، دار حامد للنشر، الأردن، 1999.

22. طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها**، الجزء 1، الدار الجامعية، مصر، 2008.

23. طارق عبد العال حماد، **المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2011.

24. طارق عبد العال حماد، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان**، الدار الجامعية، مصر، 2006.

25. طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، **الإدارة الإستراتيجية– منظور منهجي متكامل**– دار وائل للنشر، الطبعة 01، عمان، الأردن، 2007.

26. طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، **أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن**، الطبعة 1، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

27. فارس جميل الصوفي، **المعايير المحاسبة الدولية والأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة**، دار جليس الزمان، الطبعة 1، الأردن، 2012.

28. فارس رشيد البياتي، **محاسبة الأداء في المؤسسات الخدمية**، دار آيلة للنشر والتوزيع، الطبعة 01، عمان، 2008.

29. كامل بربر ، **إدارة الموارد البشرية وكفاءة الأداء التنظيمي** ، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع ، لبنان.

30. كمال الدين الدهراوي، عبد الله هلال، المحاسبة المتوسطة: مدخل نظري تطبيقي، الإسكندرية، الدار الجامعية،1999.

31. كراجة عبد الحميد وآخرون، **الإدارة والتحليل المالي أسس ومفاهيم وتطبيقات** ، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

32. مجيد الكرخي، **تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2010.

33. محمد عبد الحميد محمد عطية، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية (معايير إعداد وعرض القوائم المالية...)** ، دار التعليم الجامعي، الجزء الأول، الإسكندرية، مصر، 2014.

34. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية: مدخل نظري وتطبيقي**، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، 2006.

35. محمد عبد العزيز خليفة وآخرون، **شرح معايير المحاسبة المصرية**، الجزء الأول ،القاهرة، مركز فجر للطباعة، 1999.

36. مقري زكية، نعيمة يحياوي، **التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية**، دار الراية، الأردن، الطبعة 1، 2015.

37. وليد عبد القادر، حسام الدين خداش، **المعايير المحاسبية الدولية**، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، الطبعة 1، القاهرة، مصر، 2013

❖ **أطروحات دكتوراه :**

38. العقيدي إبراهيم جهاد، **تحليل واقع وأبعاد وإستراتيجية العمليات وأثرها في الأداء**، أطروحة دكتوراه ، جامعة بغداد ، 1997.

39. بن بلغيث مداني، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

40. محمد قريشي، **التغير التكنولوجي وأثره على أداء المؤسسات الاقتصادية من منظور بطاقة الأداء المتوازن** (دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل فرع جنرال كابل بسكرة)، أطروحة دكتوراة في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014/2013.

41. نصر الدين بوريش، **تحسين مؤشرات أداء نظام الإنتاج لأقلمة المؤسسة الصناعية مع تحولات المحيط:** دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل فرع جينرال كابل بسكرة، أطروحة دكتوراة، جامعة بسكرة، 2013.

42. نعيمة يحياوي، **أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق** دراسة حالة : قطاع صناعة الحليب، أطروحة دكتوراة، جامعة باتنة، 2008–2009.

43. يوسف بومدين، **دراسة اثر الجودة الشاملة على الأداء الحالي للمؤسسات الاقتصادية** (دراسة حالة المعمل الجزائري الجديد للمصبرات الحاصل على شهادة الجودة العالمية الايزو)، أطروحة دكتوراة في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2006.

❖ **رسائل ماجستير :**

44. سويلم فاطمة رشدي عوض ، **تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في تطوير أداء المصارف الفلسطينية (دراسة تطبيقية بنك فلسطين)**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2009.

45. عريوة محاد، **دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المستدام بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية** دراسة مقارنة بين ملبنة الحضنة بالمسيلة وملبنة التل بسطيف، مذكرة ماجستير جامعة سطيف،2011، ص 127.

❖ **المجلات :**

46. احمد يوسف دودين، **معوقات استخدام بطاقة الأداء المتوازن في البنوك التجارية الأردنية** (دراسة ميدانية)، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد 9، العدد 2، الأردن، 2009.

47. المهدي مفتاح السريتي، **مدى إمكانية استخدام مؤشرات تقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة في القطاع الليبي**، مجلة جامعة مصراته، المجلد 3، العدد 15، 2013.

48. ايثان راسل، بول فريجه، **استخدام المؤشرات لاتخاذ القرارات الإدارية، الإدارة بالقيمة الاقتصادية المضافة**، الشركة العربية للإعلام العلمي، القاهرة، السنة 10، العدد 5، 2002.

49. بثينة راشد الكعبي، قاسم علي عمران، **دور بطاقة الأداء المتوازنة في تقويم أداء المستشفيات الحكومية غير الهادفة إلى الربح**، دراسة تطبيقية في مستشفى الدكتور كمال السامرائي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 87، 2011.

50. بوشعور رضية، **الموارد البشرية وأبعادها الإستراتيجية في تحقيق الأداء المتوازن**، مجلة دفاتر اقتصادية، العدد 2، جامعة الجلفة، الجزائر، 2011.

51. بوقرة رابح، عريوة محاد، **أثر المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 1، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2014.

52. حسين سلامة، **بطاقة الدرجات المتوازنة**، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، المجلد 19، العدد 2، 2011.

53. جبر ابراهيم الداعور، **اثر تطبيق الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح دراسة ميدانية**، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 2، غزة، 2013.

54. جميل حسن النجار، **اثر تطبيق (BSC) على تعزيز المركز التنافسي الاستراتيجي** دراسة تطبيقية على قطاع المؤسسات المالية العاملة في قطاع غزة، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 29، 2013.

55. رحيم حسين، بونقيب احمد، **دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير**، أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة ، العدد 4، ديسمبر2008.

56. زهواني رضا، **دور وأهمية التكاليف البيئية في قياس وتقييم الأداء البيئي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 6، المجلد 1، جامعة الوادي، الجزائر، 2013.

57. زياد عبد الحليم الذيبة، **مدى تطبيق النظام المتوازن الأداء في المصارف التجارية اليمنية** (دراسة تطبيقية على المصارف التجارية اليمنية)، أبحاث اقتصادية إدارية، العدد 9، جامعة بسكرة، 2011.

58. سحر طلال إبراهيم، **تقويم أداء الوحدات الاقتصادية باستعمال بطاقة الأداء المتوازن** ـ دراسة تطبيقية في شركة زين السعودية للاتصالات، مجلة بغداد، كلية العلوم الاقتصادية، العراق، العدد 35، 2013.

59. طلال سليمان جريرة، **مدى تقييم الأداء باستخدام أبعاد بطاقة الأداء المتوازن في شركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة في الأردن دراسة ميدانية**، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 2، الأردن، 2014.

60. عبد العزيز شهيرة، **" إطار مقترح لاستخدام مقياس الأداء المتوازن في المنظمات غير الحكومية بالتطبيق على الجمعيات الأهلية"**، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد03، جامعة المنصورة، مصر، 2007.

61. عبد المجيد الطيب شعبان، **تقييم الأداء من منظور استراتيجي**، جامعة الزاوية، المجلة الجامعة، العدد 15، المجلد 1، 2013.

62. عبد المليك مزهودة، **الأداء بين الكفاءة والفعالية– مفهوم وتقييم–** مجلة العلوم الإنسانية، العدد1، جامعة بسكرة، الجزائر، 2001.

63. عقاري مصطفى، **المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض القوائم المالية**، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد1، جامعة بسكرة، الجزائر، 2007.

64. عمار بن عيشي، **معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية . دراسة حالة ولاية بسكرة** . المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 1، 2014.

65. عمر إقبال توفيق، **دور بيئة التصنيع الحديثة على تطوير مقاييس الأداء** ـ دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية التمويلية اليمنية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت ـ كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 5، العدد 15، 2009.

66. فائزة عبد الكريم محمد، **تقويم الأداء المالي في شركة التأمين العراقية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 22، جامعة بغداد ، 2013.

67. كنعان عبد الغفور حسن، **تقييم الأداء الصناعي بالتطبيق على معمل السكر والخميرة في الموصل**، مجلة تنمية الرافدين، العدد 7 ، 2002.

68. لطيفة بكوش، وسيلة بن ساهل، **بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الأداء البيئي للمؤسسات، دراسة حالة مؤسسة سوناطراك بالجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 7، المجلد 2، جامعة الوادي، 2014.

69. مجيد الكرفي، **تقويم الأداء باستخدام النسب المالية**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

70. م يحي علي حمادي الموسوي، **استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء** (دراسة محاسبية في شركة بغداد للمشروبات الغازية من المنشات الصناعية)، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد 8، العدد 22، الفصل 1، 2013.

71. محمد زرقون، الحاج عرابة، **أثر إدارة المعرفة على الأداء في المؤسسة الاقتصادية** ، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ، العدد 01، 2014.

72. مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 4، جامعة بسكرة، 2008.

73. مصطفى راشد العبادي، **إطار مقترح لتقييم أداء المنشات الصناعية في ضوء بيئة التصنيع الحديثة ـ دراسة اختباريه ـ** مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد 22، العدد 2، كلية التجارة، مصر.

74. نادية راضي عبد الحليم، **دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 2، 2005.

75. نوري منير، **تحليل التنافسية العربية في ظل العولمة الاقتصادية**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 4، 2006.

76. هشام بحري، **مقاييس الأداء المبنية على القيمة من وجهة نظر المساهم : بين النظرية والتطبيق**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، الجزائر، العدد 01، 2012/2011.

77. هواري سويسي، **دراسة تحليلية لمؤشرات قياس أداء المؤسسات من منظور خلق القيمة**، مجلة الباحث،جامعة ورقلة، العدد 7، 2010/2009.

78. وحيد رثعان الختاتنة، منصور إبراهيم السعايدة، **مستوى إدراك مديري الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأهمية استخدام المقاييس غير المالية لبطاقة الأهداف المتوازنة في تقييم الأداء**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 5، العدد 1، 2009.

❖ **المؤتمرات والملتقيات :**

79. السعيد بريش، نعيمة يحياوي، **أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها**، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء "المتميز للمنظمات والحكومات ، الطبعة الثانية، ورقلة، 22– 23 نوفمبر2011.

80. المنظمة العربية للتنمية الإدارية، **دور المحاسبة في تعظيم قيمة المؤسسات**، بحوث وأوراق عمل ملتقى (ادوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في تعظيم قيمة المؤسسات)، مصر، 2007.

81. حطي محمد شاكر، السرّاج حامد محمد ، **استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية**، الملتقى الدولي العلمي حول الأداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة المسيلة ، الجزائر،2009.

82. عبد الغني دادن، عبد الوهاب دادن، **المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب المعيار المحاسبي الدولي 32 و39 وحول الصنف 1 و5**، الملتقى العلمي الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، 2011.

83. محمد عجيلة، مصطفى بن نوي، **آليات النظام المحاسبي المالي الجزائري والإبداع المحاسبي ـ ارتباطات وسياسات ـ** الملتقى العلمي الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر" ، جامعة ورقلة، 2011.

❖ **القوانين والمراسيم :**

84. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد74، الصادر في 15 ذي القعدة عام 1428 هـ الموافق ل 25 نوفمبر 2007م.

85. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد27، الصادر في 22 جمادى الأولى عام 1429 هـ الموافق ل 28 ماي 2008م.

86. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد42، الصادر في 24 رجب عام 1429 هـ الموافق ل 27 جويلية 2008م.

87. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد19، الصادر في 28 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق ل 25 مارس 2009م.

88. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد21، الصادر في 12 ربيع الثاني عام 1430 هـ الموافق ل 8 أفريل 2009م.

ثانيا : باللغة الأجنبية :

❖ **الكتب :**

89. . Claude ALAZARD et Salime SEPARI**, contrôle de gestion**, Dunod édition, France, 1998

90.Fabienne Guerra, Pilotage **stratégique de l'entreprise**, **de rôle de tableau de bord prospectif**, de Boeck, Paris, 2007

91. Gilles Bressy , Christian Konkuyt ,**Economie d'entreprise**. Edition Sirey ,Paris,1990

92.Hilton, Ronald, Maher Micheal and Setto, frank," **Cost management for Business Decision**", Mc Graw-Hill,2000,

94 .Kaplan, R.S., and Atkinson .Anthony. **"Advanced Management Accounting, 3rd Edition**", Prentice Hall, New Jersey,1998

95. Paramasivan C. & Subramanian:**'' Financial Management**'', New Age International(P)Ltd,Publishers, 2009.

96 .Pierre Bergeron**, la Gestion Moderne: Théorie et Cas**. Gaétan Morin éditeur, Québec,1993

97. R. Kaplan, D. Norton; **Le tableau de bord prospectif**, **pilotage stratégique** , les 4 axes du succès édition d'organisation, Paris, 2002,

❖ **المجلات :**

98 A.BOURGUIGNON ,**peut ou finir la performance** , revue française de comptabilité , N°269 ,1995, P61.

99 Epstein, M. and Manzoni, J. '**Implementing corporate strategy** : from tableaux de bord to balanced scorecards', European Management Journal, 16 (2) : 190- 203) collected in Kanji, 1998

100 Eccles R , **The Performance Measurement Manifesto**, Harvard Business Review,1991,vol 69

101 Morisawa, T "**Building Performance Measurement Systems**

102 **with the Balance scorecard Approach**", Nomura Research Institute (NRI) Papers, 2002،No 45.

103 . Kaplan,S, Robert;& Norton,P David **; Using the balanced scorecard as a Strategic Management System**; Harvard Business Review, 1996
104. R. Kaplan , D. Norton **," The balanced scorecard, measures that drive performance"** , Harvard business review, 1992
105. ven Katraman , , N.& Ramanujan ,V .”**Measurement of Business performance in strategy reseach :A comparsion of Apperoaches** ”Academy of management Review,vol.11,No.4,1986.

❖ **المؤتمرات والملتقيات :**

106. Cobbold, I.C. and Lawrie, G.J.G, **Classification Of Balanced Scorecards Based On Their Effectiveness As Strategic Control Or Management Control Tools**, Proceedings, Third International Conference on Performance Measurement and Management, Boston, MA, USA, 2002

❖ **القوانين والمراسيم :**

107. Ministères des finances**, Instruction n° 02 du 29 Octobre 2009 portant première application du Système Comptable Financier** 2010. NOV2009.

الملاحـــــــــق