

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة تخرج ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة : مالية و محاسبة التخصص : تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

القوائم المالية و دورها في تقييم الأداء
دراسة حالة مجمع تربية الدواجن للغرب ORAVIO مستغانم

تحت إشراف الأستاذة :

* بسدات كريمة

مقدمة من قبل الطالبة :

• حنان بن منصور

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا		أستاذ	جامعة
مقررا		أستاذ	جامعة
مناقشا		أستاذ	جامعة

السنة الجامعية : 2017/2016

الإهداء

الحمد لله أولا والحمد لله ثانيا والحمد لله دائما وأبدا .

أهدي ثمرة جهدي المتواضع إلى:

إلى الجنة تحت أقدامها قرّة عيني وسبب وجودي أمي الحبيبة

إلى أبي الفاضل رحمه وجعل مثواه الجنة.....

إلى مودتي في الحياة أختي.....

إلى كل الأقارب والأحباب والأصدقاء.....

إلى كل من يعرف حنان بن منصور.....

إلى كل من ساعدوني وشجعوني.

التشكرات

لا إله إلا هو الله له الشكر والحمد والتقدير على النعمة التي أنعم بها علينا وفضلنا بها على سائر المخلوقات ألا وهي نعمة العقل التي أنجزنا بها هذا العمل المتواضع فالشكر الأول لله عز وجل.

وثانيا أتقدم بالشكر الجزيل إلى أمي الغالية التي ساعدتني ماديا ومعنويا ,

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذة المؤطرة بسدات كريمة على مدها يد العون والمساعدة والحرص الدائم على إتمام هذا العمل.

ثالثا وأخيرا أشكر كل من ساهم من بعيد أو قريب في إتمام ونجاح هذا البحث , كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر لأعضاء اللجنة الذين قبلوا تقييم هذا العمل.

الصفحة	العنوان
IV	الإهداء
V	التشكرات
VII	الفهرس
X	قائمة الجداول والأشكال
XIII	قائمة الملاحق
02	مقدمة
الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للقوائم المالية	
06	تمهيد
07	المبحث الأول: مدخل إلى نظام المعلومات المحاسبي
07	المطلب الأول: تعريف المعلومات المحاسبية
08	المطلب الثاني: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي
10	المطلب الثالث: مكونات وخصائص نظام المعلومات المحاسبي
12	المبحث الثاني: القوائم المالية
12	المطلب الأول: ماهية القوائم المالية
15	المطلب الثاني: خصائص القوائم المالية
17	المطلب الثالث: قواعد إعداد القوائم المالية
20	المطلب الرابع: التحليل المالي للقوائم المالية
23	المبحث الثالث: أنواع القوائم المالية
23	المطلب الأول: الميزانية وحساب النتائج
26	المطلب الثاني: جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة والغير المباشرة)
29	المطلب الثالث: ملحق الكشوف المالية
30	المطلب الرابع: العلاقة بين القوائم المالية
32	خلاصة
الفصل الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية وجودتها	
34	تمهيد
35	المبحث الأول: عموميات حول الأداء
35	المطلب الأول: مفهوم الأداء
37	المطلب الثاني: مكونات ومحددات الأداء
39	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء

41	المبحث الثاني: عموميات حول تقييم الأداء
41	المطلب الأول: مفهوم عملية تقييم الأداء وخطوات تقييمه
43	المطلب الثاني: أهداف تقييم الأداء
45	المطلب الثالث: أنواع تقييم الأداء
47	المبحث الثالث: الأداء المالي
47	المطلب الأول: تقييم الأداء المالي وخطوات تقييمه
49	المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي عن طريق النسب المالية
52	المطلب الثالث: أهمية الأداء المالي
54	خلاصة
الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول مؤسسة ORAVIO	
56	تمهيد
57	المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة
57	المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتطورها
58	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
61	المطلب الثالث: دوائر المؤسسة
65	المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي في المؤسسة .
65	المطلب الأول: تحليل المشتريات والمبيعات في المؤسسة
67	المطلب الثاني: عملية الشراء والبيع في المؤسسة
68	المبحث الثالث: تقييم الأداء في المؤسسة عن طريق التحليل المالي للميزانية وحساب النتيجة
68	المطلب الأول: تحليل الميزانية
71	المطلب الثاني: تحليل جدول حسابات النتائج
73	خلاصة
75	خاتمة
78	قائمة المراجع
81	الملاحق

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
23	عناصر الأصول وعناصر الخصوم	I-I
24	عرض نموذج مصغر للميزانية -الأصول-	II-I
24	عرض نموذج مصغر للميزانية -الخصوم-	III-I
25	تصنيف الأعباء حسب طبيعتها	IV-I
25	تصنيف الأعباء حسب الوظائف	V-I
27	جدول تدفقات الخزينة --حسب الطريقة المباشرة-	VI-I
27	جدول تدفقات الخزينة -حسب الطريقة غير المباشرة-	VII-I
28	جدول تغير الأموال الخاصة	VIII-I
29	تطور التثبيتات وأصول مالية غير جارية	IX-I
29	جدول المؤونات	X-I
29	كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية	XI-I
29	جدول الاهتلاكات	XII-I
29	جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية	XIII-I
29	جدول المساهمات فروع وكيانات مشتركة	XIV-I
60	عدد العمال المزعين حسب مهمتهم	I-III
65	تطور نظام المشتريات في وحدة تغذية الأنعام U.A.B مستغانم	II-III
66	تطور رقم الأعمال وحدة تغذية الأنعام U.A.B مستغانم	III-III
68	أصول الميزانية المالية المختصرة	IV-III
68	خصوم الميزانية المالية المختصرة	V-III
69	التحليل الأفقي للميزانية المالية	VI-III
70	التحليل الرأسي للميزانية المالية	VII-III
71	جدول حسابات النتائج	VIII-I

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
31	العلاقة بين القوائم المالية	I-I
37	مكونات الأداء	I-II
42	خطوات تقييم الأداء	II-II
44	تحسين الأداء لزيادة الإنتاجية	III-II
59	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	I-III

يعتبر تقييم أداء المؤسسة أمر ضروري ، والذي يمكن من خلاله مراقبة نشاط المؤسسة واتخاذ إقرارات التصحيحية اللازمة لتحقيق الأهداف المحددة ، وهناك عدة أدوات لتقييم أداء المؤسسة منها القوائم المالية والتي تعتبر من أهم الأدوات التي تساعد في تقييم الوضعية المالية للمؤسسة من خلال تزويد المؤسسة بالكم الكبير من البيانات المحاسبية، كما أنها تعتبر مجموعة كاملة تتضمن الميزانية، حساب النتائج، قائمة التدفقات النقدية، قائمة تغير الأموال الخاصة والملاحق وعلى هذا الأساس للقوائم المالية دور كبير في المؤسسة لأنها تساهم في تقييم أدائها عن طريق التحليل المالي لهذه القوائم بمجموعة من المؤشرات والنسب المالية.

وقد تم خلال هذا البحث التركيز على الجانب المالي والمحاسبي، واخترنا القوائم المالية كوسيلة لتقييم الأداء، كون المعلومة المحاسبية أداة لاتخاذ القرار والمراقبة داخل أي مؤسسة مهما اختلف طابعها القانوني أو القطاع التي تنتمي إليه وتزايد يوما بعد يوم أهمية التحليل المالي للقوائم المالية بسبب تعاظم دور أسواق المال وتعدد وتنوع الأدوات المالية المتداولة ودخولها بما يعرف بعقبة العوامة، كما أن تعاظم دور المؤسسات القابضة خصوصا المتعددة الجنسيات منها وما رافقه من توسع هائل في الأنشطة التي تمارسها، جعل إدارة تلك المؤسسات والمتعاملين معها بحاجة دائمة إلى معلومات ومؤشرات مالية يستندون بها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

أصبحت عملية تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية أمرا ضروريا، ومن ثم أصبح لزاما على المدير المالي إجراء تحليل للقوائم المالية التي تحوي عددا ضخما من الأرقام التي تجمع يوميا في الدفاتر المحاسبية، بحيث يجب عليه دراسة وتحليل وتفسير هذه الأرقام حتى يتمكن من معرفة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وهذا ما تسعى القوائم المالية الوصول إليه .

كما تعتبر القوائم المالية هدفا أساسيا للإطار التصوري للمحاسبة حيث تلخص لنا حصيلة النشاط خلال الدورة المحاسبية بهدف مراجعة الاحتياجات المعلوماتية لأصحاب القرار، لذلك فكل الوحدات الخاضعة للقانون التجاري مجبرة على إعداد قوائم مالية ختامية كل نهاية الدورة من طرف المدراء، وتبقى وتظل القوائم المالية من أهم البيانات التي تبين الوضع المالي والأداء للمؤسسة .

إشكالية الدراسة:

في هذا السياق يمكن عرض إشكالية الدراسة التي يمكن صياغتها على النحو التالي:

إلى أي مدى تساهم القوائم المالية في تقييم الأداء المالي داخل المؤسسة وكيف يتم ذلك؟ !!!

ولمعالجة مختلف جوانب الإشكالية تم تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

1-ما الغرض من القوائم المالية وما هو دورها؟

2-هل القوائم المالية وحدها كفيلة لتحديد الوضعية المالية للمؤسسة؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة التساؤل المشار إليه تم وضع الفرضيتين التاليتين:

1-إن تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية في ظل تحليل القوائم المالية يسمح بتحديد المشاكل التي تعاني منها، واتخاذ الإجراءات اللازمة لها.

2-إن لتعدد أنواع القوائم المالية هذا يمكن المؤسسة من تحديد الوضعية المالية حالياً ومستقبلاً.

دوافع اختيار الموضوع:

من المعلومات أن كل عمل يقوم به إلى وله دوافعه وأسبابه ولهذا فإن اختيارنا لهذا الموضوع راجع إلى:

-الميول الذاتي وحباً في المعرفة أكثر حول دور القوائم المالية في تقييم الأداء.

-محاولة التنبؤ بمستقبل المؤسسة.

-معرفة المركز والوضع المالي للمؤسسة بغية اتخاذ القرارات السليمة.

حدود الدراسة:

إن دراستنا لهذا الموضوع تقتصر في مجملها على القوائم المالية والدور الذي تلعبه في تقييم أداء أي مؤسسة.

المنهج المتبع:

لقد اعتمدنا في معالجة إشكال الدراسة المطروح على:

المنهج الوصفي: اعتمدنا على هذا المنهج في الفصل الأول والثاني عند استعراضنا إلى الإطار المفاهيمي للقوائم المالية وتقييم الأداء المالي عن طريق القوائم المالية.

المنهج التحليلي: اعتمدنا على هذا المنهج عند دراستنا التحليلية للقوائم المالية الذي تناولناه في الفصل التطبيقي.

أقسام البحث:

تبعاً للأهداف الناجمة عن الدراسة لمعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية تم تقسيم الدراسة إلى فصلين نظريين مع فصل تطبيقي ومحتوى كل هذا موضح حسب الخطة المختصرة التالية:

-الفصل الأول: تناولنا فيه الإطار المفاهيمي للقوائم المالية انطلاقاً من نظام المعلومات المحاسبي إلى مفهوم وأنواع القوائم المالية،

-أما الفصل الثاني فيتمحور حول تقسيم الأداء عن طريق القوائم المالية وغيه تطرقنا إلى مفهوم الأداء وعملية تقييم الأداء

-وأخيراً الفصل الثالث وخصص لدراسة ميدانية حول مؤسسة ORAVIO وتطرقنا فيه إلى نظرة حول الشركة ومراحل تطورها وكذا التعرف على قوائمها المالية المستعملة في تقييم أداء المؤسسة.

تمهيد

يلعب نظام المعلومات المحاسبي دورا مهما في كونه لم يقف عند حدود البيانات والمعلومات المالية ، بل تعداها ليشمل بيانات ومعلومات كمية ووصفية تفيد في صنع القرار لمستخدمين متميزين بالتعدد والتنوع وتعد القوائم المالية المختلفة وتقدم للمستخدمين الداخليين والخارجيين من قبل المنشآت حول العالم ، وإن كانت هذه القوائم متشابهة بين بلد وآخر، إلا أن هناك فروقا واختلافا بينها نتيجة عوامل مختلفة.

ويبقى الهدف الأساسي لتلك المعلومات هو المساعدة على اتخاذ القرار المناسب لكل مستخدم محتمل وكذا تشمل مجموعة مستخدمي القوائم المالية المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والموردين والدائنين والعملاء والحكومات والجمهور بالإضافة إلى الإدارة بالطبع، التي يقع على عاتقها إعداد تلك القوائم المالية ومن ثم عرضها، ولا بد ان تكون تلك المعلومات قادرة على تحقيق الهدف الذي أعدت من أجله . لذلك يتناول هذا الفصل المباحث التالية :

المبحث الأول: مدخل إلى نظام المعلومات المحاسبي

المبحث الثاني: القوائم المالية

المبحث الثالث: أنواع القوائم المالية

المبحث الأول: مدخل إلى نظام المعلومات المحاسبي

يمكن القول أن نظام المحاسبي من أقدم نظام المعلومات وهو لا يزال يعتبر المصدر الرئيسي كمصدر للمعلومات الاقتصادية في وقتنا الحاضر والمستقبل.

المطلب الأول: تعريف المعلومات المحاسبية

تعتبر المحاسبة كنظام للمعلومات في شكلها الخام (البيانات المالية) ويمكن تعريفها على النحو التالي:

تمثل المعلومات المحاسبية النتائج التي تحصل عليها من عملية معالجة البيانات، فالبيانات بعد أن يتم إدخالها إلى نظام المعلومات تخضع لعدة عمليات معالجة مثل التبويب والتحليل والعرض في تقارير تناسب وغرض الاستخدام الذي طلبت من أجله وفي الوقت المناسب، وبذلك تتحول البيانات إلى معلومات¹

كما يمكن تعريف المعلومات بأنها حقائق أو مدلولات أو ملاحظات أو إدراكات أو أي شيء يضيف إلى المعرفة وقد تكون في صورة كمية أو غير كمية، فالانفعالات الناتجة عن الأحاسيس والمشاعر السمعية والبصرية وغيرها مما تحدثه والبرامج التلفزيونية تعتبر أمثلة للمعلومات غير الكمية، ويوجد الكثير من أشكال المعلومات الكمية التي يتم تداولها من خلال أنظمة المعلومات المختلف سواء كانت إدارية أو محاسبية.

وتتكون المعلومات المحاسبية من البيانات التي يتم استرجاعها ومعالجتها لأغراض استدلالية أو لإبداء رأي أو كأساس للتنبؤ أو لاتخاذ قرار، وتكون المعلومات المحاسبية كمية، كالقوائم المالية مثل: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة، وقائمة تدفقات الأموال وقائمة التغيرات في المركز المالي وتقارير الأداء عن التنفيذ الفعلي للموازنات التقديرية والتي توفر معلومات مسترجعة عن الأداء الفعلي للأعمال والأنشطة في المنشأة.

وفي مجال المعلومات المحاسبية يواجه المحاسبون مشاكل صعبة عند القيام بتلخيصها لأغراض نشرها، فإذا تم نشر المعلومات الكاملة والمفصلة المتوافرة بينهم، فإن معظم مستخدمي هذه المعلومات يغرقون بالتفاصيل، الأمر الذي قد يربكهم ويزيد من صعوبة عملية اتخاذ القرارات، من وجهة أخرى عند تكثيف واختصار المعلومات على شكل أرقام إجمالية فإن الحذر والانتباه ضروريان لتجنب أخطاء أو إغفال أية بنود أو أحداث يمكن أن يكون لها أثر على حكم متخذي القرار.

وهكذا فإن المعلومات المحاسبية هي: البيانات التي تمت معالجتها للحصول على مؤشرات ذات معنى، تستخدم كأساس في عملية اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل ويتعين التوازن في إعداد هذه المعلومات من حيث الحاجة إلى

¹ - أحمد حلي جمعة، نظم المعلومات المحاسبية: مدخل تطبيقي معاصر، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2007.

التفصيل فيها من جهة ومدى اختصارها على شكل دلالات رقمية مركزة من جهة أخرى لكي تكون ذات منفعة لمتخذي القرار

المطلب الثاني: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي

تهتم دراسة نظم المعلومات المحاسبية بتحليل كيفية تسجيل وتلخيص وتقرير الأحداث المتباينة التي يمكن أن يكون لها تأثير على مسلك وحياة المنظمة أيا كان نوعها.

تعتبر نظم المعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر الجهة المسؤولة عن توفير المعلومات المالية والكمية لجميع الإدارات والأقسام والأطراف الأخرى وعليه يمكن تعريف نظم المعلومات المحاسبية بأنها: أحد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع، تبويب، معالجة، تحليل وتوصيل المعلومات والكمية لاتخاذ القرارات للأطراف الداخلية والخارجية .

ولذلك نجد أن نظم المعلومات المحاسبية تعتبر جزء لا يتجزأ من التنظيم الراداري المعروف بنظام المعلومات الإدارية - MIS، حيث يمكن القول أن نظم المعلومات المحاسبية أحد مكونات نظم المعلومات الإدارية.

نظام المعلومات المحاسبي يدعم يوميا عمليات المنشأة الاقتصادية من خلال تجميع وتخزين البيانات عن معاملات المنظمة وهذا النظام يساعد في التأكد من أن بيانات المنظمة تمت معالجتها بدقة وموضوعية للحصول على معلومات ملائمة.

وهناك رأيان بشأن نظام المعلومات المحاسبي وعلاقته بنظام المعلومات الإداري، الرأي الأول يرى ان نظام المعلومات المحاسبي جزءا من نظام المعلومات الإداري، ويقتصر دور نظام المعلومات المحاسبي على قياس المعلومات المحاسبية التاريخية بغرض إعداد التقارير المالية للأطراف الخارجية، ويعرف نظام المعلومات الإداري طبقا لهذا الرأي بأنه نظام متكامل من الآلات والأشخاص لتقديم كل المعلومات اللازمة للإدارة بغرض تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمشروع، والرأي الثاني يؤكد أن دور نظام المعلومات المحاسبي ليس مجرد إعداد القوائم المالية للأطراف خارج المشروع، بل ويشمل تقديم المعلومات اللازمة للرقابة واتخاذ القرارات الإدارية أي أن أنصار هذا الرأي يرون أن نظام المعلومات المحاسبي هو نظام الأساسي وأن نظام الإداري جزء من نظام المعلومات المحاسبي¹.

لا تخلو أية منظمة من المنظمات مهما اختلفت شكلها أو طبيعة نشاطها من تواجد نظام المعلومات المحاسبية يستخدم كأداة لتوفير المعلومات لإدارة هذه المنظمات أو للمهتمين بها وذلك سواء كانت هذه المنظمات تأخذ شكل الملكية الفردية أو شركات الأشخاص أو شكل شركة المساهمة وسواء كانت هذه المنظمات تجارية أو صناعية، هادفة للربح أو غير هادفة له . وبالرغم من تفاوت درجات السلطة والتركيب في نظم المعلومات تلك إنها تماثل في سمات ثلاثة رئيسية وهي²:

¹ - مرجع سبق ذكره ، ص 11.

² - سيد عبد المقصود ديبان ، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص10.

يتمثل هيكل نظم المعلومات المحاسبية جميعا في اشماله على مزيج متفاوت من العهد البشري والآلي. يتم تشغيل و معالجة البيانات المحاسبية استنادا إلى أساليب وطرق متماثلة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

المطلب الثالث: مكونات وخصائص نظام المعلومات المحاسبية.

من خلال ما يمتاز به هذا النظام يمكننا من التعرف على مكونات وخصائص نظام المعلومات المحاسبية.

1- مكونات نظام المعلومات المحاسبية:

كما عرفنا النظام سابقا فإنه تبين لنا أنه مجموعة من العناصر التي تتكامل لتحقيق هدف معين هذا الهدف بالنسبة لنظام معلومات محاسبي يكون في معالجة البيانات المحاسبية ليستخدم لأغراضها من خلال القياس والتبويب والجمع والترتيب وغير ذلك لتحويلها لمعلومات محاسبية تستخدم لأغراض عدة أهمها اتخاذ القرارات. ونظام المعلومات المحاسبي كأي نظام يتكون من مجموعة من العناصر لتحقيق هدفه الذي قام لأجله، هذه العناصر نجملها فيما يلي:¹

1-المستندات والأوراق الاثباتية التي تؤيد العمليات المالية التي تحدث في المنشأة الاقتصادية.

2-قواعد البيانات التي تخزن فيها البيانات المالية الخاصة بالعمليات المالية.

3-البرامج التطبيقية الحاسوبية التي تعالج البيانات لتحويلها لمعلومات مفيدة وملائمة.

4-الإجراءات المحاسبية المرسومة والمكتوبة لتسلسل العمليات المالية في المنشأة.

5-الأفراد المتعاملون مع واحد أو أكثر من عناصر نظام المعلومات المحاسبي.

6-الوسائل الالكترونية والاتصالية التكنولوجية المستخدمة في نظام المعلومات المحاسبي.

والعوامل المؤثرة في نظام المعلومات المحاسبية تكمن في الأفراد القائمين على هذا النظام وعمليات تجميع البيانات ومعالجتها وتخزينها واتخاذ القرارات بالإضافة للأجهزة والوسائل المستخدمة لتحقيق هدف نظام المعلومات المحاسبية في الحصول على المعلومات المحاسبية الدائمة للقرارات.

¹ - محمد يوسف مختاري- نظم المعلومات المحاسبية. الطبعة الأولى-دار وائل للنشر، عمان، 2001، ص:58

2- خصائص نظام المعلومات المحاسبية:

يتميز نظام المعلومات المحاسبية بعدة خصائص إذا ما توفرت تجعله نظاما حويا في المنشأة المتواجد فيها، بحيث يكون مؤديا لوظيفته التي طور لأجلها في هذه المنشأة.

الخصائص التي تؤهل نظام المعلومات المحاسبية لأن يكون فاعلا وكفؤا هي:¹

1- يجب أن يحقق نظام المعلومات المحاسبية درجة عالية من الدقة والسرعة في معالجة البيانات عند تحويلها لمعلومات محاسبية.

2- أن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية وفي الوقت الملائم لاتخاذ قرار اختيار بديل من البدائل المتوفرة للإدارة.

3- أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة والتقييم لأنشطة المنشأة الاقتصادية.

4- أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في وظيفتها المهمة وهي التخطيط القصير والتوسط والطويل الأجل لأعمال المنشأة المستقبلية.

5- أن يكون سريعا ودقيقا في استرجاع المعلومات الكمية والوصفية المخزنة في قواعد بياناته وذلك عند الحاجة إليها.

6- أن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه وتطويره ليلاءم مع التغيرات الطارئة على المنشأة.

¹ مرجع سبق ذكره، ص.59.

المبحث الثاني: القوائم المالية

سوف نتطرق في المبحث الى معرفة مفهوم القوائم المالية وماهيتها والخصائص التي تمتاز بها وقواعد اعدادها والتغيرات الحاصلة فيها ونختمه بالتحليل المالي لهذه القوائم .

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

1- تعريف القوائم المالية

هناك عدة تعاريف مختلفة للقوائم المالية لكنها تشترك جميعا في العناصر الأساسية لكنها تختلف فقط من حيث الألفاظ المستخدمة أو من حيث التركيز على عنصر معين دون الآخر. ومن هذه التعاريف ما يلي:

تعريف 1 : عرفت القوائم على إنها مجموعة كاملة تتضمن الميزانية ، حساب النتيجة ، قائمة التدفقات النقدية، قائمة تغير الأموال الخاصة والملاحق والهدف من هذه القوائم ، تقديم معلومات عن الوضعية والأداء المالي من اتخاذ القرارات الاقتصادية¹.

تعريف 2 : تعتبر الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية مثل القوائم جزء محوري لتقارير المالية².

تعريف 3: هي عبارة عن منتج نهائي للمحاسبة حيث تتمثل في تقارير أو الكشوفات تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح الأطراف العديدة داخل وخارج المؤسسة بقصد اتخاذ قرارات معينة في الغالب تشكل قوائم مالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين:

الأول: قوائم مالية أساسية ، والثاني: قوائم مكملة للقوائم المالية الأساسية.³

2- أهدافها وأهميتها

تمتاز القوائم المالية بمجموعة من الأهداف و الأهميات نذكرها في:

1-2 الأهداف

1 - زين عبد المالك، قياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل نظام المحاسبي المالي، شهادة الماجستير في علوم تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، جزائر 2014-2015، ص: 19.

² طارق حماد عبد العال، التقارير المالية أسس الأعداد وعرض والتحليل، دار الجامعة، مصر، 2005، ص: 35.

³ عبد الستار الليبي، الشامل في المحاسبة، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010، ص: 481.

- عرض جمع الأرقام والمعلومات والبيانات المالية الخاصة بكل فترة زمنية على حدا.
- تحديد أموال المنظمة سواء طويلة الأجل أو قصيرة الأجل.
- تمثيل أصول وخصوم المنظمة بالوحدات النقدية المتداولة.
- تحديد المتغيرات التي حدثت في أصول وخصوم المنظمة والموازية فيها واستخراج الجانب الأرجح.
- إعطاء مؤشر دقيق عن المركز المالي للمنظمة.¹

2-2 الأهمية

إن القوائم المالية هي الأداة التي يتم عن طريقها توضيح نتائج معاملات الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية عادة ما تكون سنة وتحديد المركز المالي للوحدة في نهاية الفترة والمستخدمون من البيانات القوائم المالية عديد من منهم المساهم والمستثمر، المسئول عن الضرائب وغيرهم، ويقوم هؤلاء بتحديد مرافقهم ومعاملاتهم مع الوحدة الاقتصادية على ضوء ما تبرزه هذه البيانات عن واقع الوحدة الاقتصادية من هنا تأتي أهمية القوائم المالية كأداة كترشيد القرار الاقتصادي.²

3- مستخدموا القوائم المالية

يشمل مستخدمي القوائم المالية المستثمرين الحاليين والمحتملين والموظفين والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الآخرين والعملاء والحكومات ووكلائها والجمهور، ويستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض من حاجاتهم للمعلومات التي تشمل منا يلي:³

- 1-3 المستثمرون: يهتم مقدمي رأس المال المخاطر ومستشارتهم بالمخاطر المصاحبة لاستثماراتهم المتصلة فيها والعائد المحقق منها أنهم يحتاجون المعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو احتفاظ بالاستثمار أو البيع، كما أن المساهمين يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المشروع على توزيع أرباح الأسهم.
- 2-3 الموظفون: يهتم الموظفون والمجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباح الأعمال كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافآتهم ومزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل.

¹ - محمد العبري، تعلم كيفية تحديد هيكلك المالي وقراءة فوائده المالية. دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007، ص.81.

² - محمد عباس بدوي، المحاسبة المالية المتقدمة. دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص.261.

³ - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص.43-44.

- 3-3 المقرضون: يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعد على تحديد فيما إذا كانت قروضهم و الفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق.
- 4-3 الموردون والدائنون التجاريون: يهتم الموردون والدائنون التجاريون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق، ويهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمنشأة على مدى أقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا المعتمدين على استمرار المنشأة كعميل رئيسي لهم.
- 5-3 العملاء: يهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو اعتمادا عليه.
- 6-3 الحكومات و وكالاتها ومؤسساتهم: تهتم بعملية المورد وبالتالي أنشطة المنشآت، كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة وتعدد السياسات الضريبية وكأساس لإحصاء أن الدخل القومي وإحصاءات متشابهة.

بينما لا يمكن للقوائم المالية أن تغطي كافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومة فهناك حاجات عامة لهم جميعنا وحيث أن توفير قوائم مالي بحاجات المستثمرين مقدمي رأس مال المخاطر للمنشأة فإنها تعني كذلك بأغلب الحاجات المستخدمين التي يمكن أن تغطيها القوائم المالية .

لذلك تعتمد مهنة المحاسبة عند تقديم معلومات لمستخدمي القوائم المالية على مالية ذات الغرض والتي تتجه على توفير المعلومات الأكثر للجماعات المختلف من المستخدمين بأقل تكلفة ممكنة، وتستند تلك الأهداف على أن المستخدم يحتاج إلى الملائم من المعرفة بجوانب الأعمال التجارية والمحاسبة المالية حتى يتمكن من فهم المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.¹

¹ - مرجع سبق ذكره، ص.45.

المطلب الثاني: خصائص القوائم المالية

تختص القوائم المالية بمجموعة من الخصائص نذكرها فيما يلي:¹

- القابلية للفهم.

- الملائمة

- المصدقية

- القابلية للمقارنة

1- القابلية للفهم: إن إحدى الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين لهذا الغرض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والحاسبة كما أن لديهم الرغبة في الدراسة.

2- الملائمة: تكون المعلومات مفيدة يجب أن يكون ملائمة لحاجات صناع القرار وتكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر الاقتصادية للمستخدمين مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية ما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.

الأهمية النسبية: تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتمادا على القوائم المالية.²

3- المصدقية: لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون مؤثرة فيها ويعتمد عليها وتسهم المعلومات بالمصدقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق ما يقصد أن تعبر عنه أو المتوقع أن تعبر عنه.

ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير مؤثر فيها بطبيعتها وطريقة تمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها موضع نزاع قانوني اعتراف المنشأة بكامل المبلغ المطالب به في الميزانية بعد غير مناسب في حين أنه يكون المناسب الإفصاح عن المبلغ من الظروف المحيطة من المطالبة.

3-1 الجوهر قبل الشكل: لكي تعتبر المعلومات تعبيراً صادقا عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي تفهم أنها تعبر عنها فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عندها لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليست مجرد شكلها القانوني.

¹ - مرجع سبق ذكره، ص.50.

² - مرجع سبق ذكره، ص.51.

3-2 الحياد: يجب أن يتضمن المعلومات المعروضة في القوائم المالية بالحياد والخلو من التحيز حتى تتضمن بالمصادقية ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة مسبقاً.

3-3 الحيطة والحذر: من المتوقع أن يواجه معدي القوائم المالية حالات عدم التأكد المحيطة والملائمة لكثير من الأحداث والظروف التي يمكن تجنبها مثل قابلية الديون المشكوك فيها للتحصيل وتقدير العمر الإنتاجي للوصول الثابتة والمطالبات الضمانات التي يمكن أن تحدث ويعتبر بمثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومدى تأثيرها ومن خلال ممارسة الحيطة والحذر عند إعداد القوائم المالية.

3-4 الاكتمال: من أجل أن تتصف بالمصادقية يجب أن تكون المعلومات في القوائم المالية كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة إن أي حذف للمعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وهكذا تصبح غير صادقة وغير ملائمة.¹

4- القابلية للمقارنة: يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي في الأداء كمنا يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشأة المختلفة من أن يقيم مراكزها المالية وأدائها والتغيرات في مراكزها المالية.

وعليه فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية متشابهة والأحداث يجب أن يتم أساس ثابت في المنشأة وعبر الزمن لتلك على أساس ثابت للمنشآت المختلفة.²

¹ - مرجع سبق ذكره، ص.52.

² , مرجع سبق ذكره، ص.53.

المطلب الثالث: قواعد إعداد القوائم المالية

1- قواعد إعداد القوائم المالية:

هناك قواعد لا بد من احترامها عند إعداد القوائم المالية والمتمثلة في:¹

-على المؤسسة أن تتأكد من فرضية استمرارية النشاط قائمة، وفي عدم استمرارية المؤسسة لنشاطها لا بد من شرح الأساليب الكيفية لأعداد هذه القوائم في هذه الحالة.

-إن فرضية المحاسبية للالتزامات متوفرة و ان المعلومة أعدت بنفس الطريقة من دورة إلى أخرى إلا إذا كان هناك تغير ملحوظ في طبيعة العمليات او تغيرات جاء بها المعيار.

-كل عنصر معتبر يظهر لمفرده وكل العناصر معتبرة تجمع.

-لا يتم المقاصة بين الأصول و الخصوم إلا إذا لزم ذلك أو سمح معيار خاص بذلك، يمكن القيام بالمقاصة بين الأعباء والإيرادات إذا كان معيار يلزم أو يسمح بذلك وأن تكون ناتجة عن عمليات متشابهة وغير معتبرة، وكل معلومة رقمية تعطي تقارن بالدورة السابقة.

-كل قائمة مالية تحمل اسم المؤسسة، ذكر الوثيقة التي تخص المؤسسة لوحدها أم المجمع تاريخ الوثيقة، العملة المستعملة وتقريب الأرقام.

-في حالة تغير إعداد القوائم المالية مما يؤدي إلى دورة أطول أو دورة أقصر على المؤسسة ذكر أسباب تغير مدة الدورة مع ذكر عدم إمكانية مقارنة الأرقام المحتواة مع الأرقام الدورات السابقة والدورات اللاحقة للدورة المعنية.

2- التغيرات الحاصلة في القوائم المالية

هناك العديد من التغيرات الجديدة التي ظهرت في النظام المحاسبي المالي، من خلال ذكر عناصر جديدة في القوائم المالية، واقتراح طرق وبدائل للتقييم والقياس المحاسبي تستخدم إلى جانب التكلفة التاريخية وهذا ما سنتطرق إليه فيما يلي:

1-2 بعض العناصر الجديدة: هناك العديد من العناصر الجديدة التي تم إدراجها ضمن القوائم (الكشوف) المالية، رغم أنها لم تذكر من قبل ضمن المخطط المحاسبي الوطني، ولقد تم إدماج هذه العناصر وتوضيح كيفية معالجتها محاسبيا من أجل تلبية متطلبات البيئة الاقتصادية الحديثة من جهة ومسايرة مع المعايير الدولية للمحاسبة من جهة أخرى، ويمكن إبراز العناصر الجديدة في النقاط التالية:

1-1-2 العقود الطويلة الأجل: تتضمن عقود طويلة الأجل لإنجاز سلعة أو خدمة تقع تواريخ انطلاقها وانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي:

¹ - محمد بوتين، المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية. متبعة للطباعة، الجزائر، 2001، ص.68.

- عقود البناء

- عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة

- عقود تقديم خدمات

- وتدرج في حسابات الأعباء والمنتجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم عملية الانجاز عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس انجاز العملية (نسبة الانجاز) وهذا ما يتوقف مع المعيار IASO1 المتعلق بعقود الإنشاء.

2-1-2 الضرائب المؤجلة: الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع لضريبة مؤجلة خصوم، أو قابلة للتحويل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية.

تسجل في الميزانية في حساب النتائج، ولقد تطرق في النظام المحاسبي المالي إلى الضرائب المؤجلة مما يعني أن الجزائر تبنت المعيار (ias12) المتعلق بضرائب الدخل المؤجلة.

3-1-2 عقود الإيجار: وهو عبارة عن الإتقان يتناول لموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل دفعة أو دفعات عديدة ويترتب عن إيجار التمويل عملية تحويل شبه كلي لمخاطر ومنافع ذات صلة بملكية الأصل في المعيار (ias17) المتعلق بعقود الإيجار ويتم اعتماد معالجة محاسبية جديدة لعقود الإيجار بحيث أصبحت تعالج من خلال الميزانية بعد ما كان يتم تسجيلها من خلال جدول حساب النتائج.¹

4-1-2 الحسابات المدمجة والحسابات المدمجة: ويقصد بالحسابات المدمجة تقديم الممتلكات والوضعيات المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد، وكل كيان مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على العاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج (أو شركة الأم) أو على عاتق الهيئة التي تتولد قيادة ومراقبة، ولقد عالجه المعيار (ias27) المتعلق بالقوائم المالية الوحدة والمنفصلة، كما تطرق هذا المعيار (ifrs3) المتعلق باندماج الأعمال وهناك اندماج الكيانات المشاركة، حيث يمارس الكيان المدمج نقودا ملحوظا وهو ليس بكيان فرعي وليس بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة و النقود الملحوظ تكون فيه الحيازة تمثل 20% أو أكثر من حقوق التصويت ويكون التمثيل في الأجهزة المسيرة والمشاركة في عملية إعداد السياسات الاستراتيجية والمعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة وتم تطرق لهذه الوضعيات في المعيار (IAS28) المتعلق بالاستثمارات في الشركات الزميلة.

¹ - بن قنونة هوارية، النظام المحاسبي المالي وأثاره على مكونات القوائم المالية. دراسة حالة مؤسسة ترانس كنال 02 بوادي رهيو، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2014-2015، ص:48-49.

2-2 الجديد في القياس والتقييم المحاسبي: بالإضافة إلى مبدأ التكلفة التاريخية الذي أعتمد في تقييم العديد من العناصر فإنه تم اعتمادا في بعض الحالات تقييم بعض العناصر على بدائل أخرى أهمها:

1-2-2 القيمة الحقيقية: وتعرف بالقيمة العادلة، وهي المبلغ الذي يمكن من أجله تبادل الأصل أو الخصم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة العادية.

2-2-2 قيمة الإنجاز الصافي: وتعرف بصافي القيمة القابلة للتحقيق، وهي عبارة عن سعر البيع المقدر للمخزون مطروحا منه التكاليف المقدرة الإتمام المخزون والتكاليف الضرورية لإتمام عملية البيع.

3-2-2 القيمة المعنية: وهي التقدير المالي للقيمة المعنية للتدفق في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط.

المطلب الرابع: التحليل المالي للقوائم المالية

-يعرف التحليل المالي بأنه مجموعة من الأدوات والأساليب التحليلية التي تساعد في التحقق من سلامة المركز المالي للمشروع، وكذا في تقييم الأداء واتخاذ القرارات¹، وعليه سنعرض بعض التعريفات للتحليل المالي للقوائم المالية والمتمثل في:

1- تعريف التحليل المالي:

هي عملية إجرائية لنظام المعلومات المحاسبي تهدف إلى تقديم معلومات من واقع القوائم المالية المنشورة ومعلومات أخرى مالية وغير مالية، بهدف مساعدة المستفيدين من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

-هي دراسة لعلاقة بين مجموعة من عناصر القوائم المالية في فترة معينة وكذا دراسة اتجاه هذه العلاقة.²

-يقصد بالتحليل المالي عملية تحويل الكم الهائل من البيانات والأرقام المالية التاريخية المدونة في القوائم المالية إلى كم أقل من المعلومات وأكثر فائدة لعملية اتخاذ القرارات (preher, et, al, 1983, p59)، كما يقصد به عملية يتم من خلالها استكشاف أو اشتقاق مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية حول نشاط منشأة والأعمال، وتساهم في تحديد أهمية وخواص الأنشطة والتشغيلية والمالية للمنشأة وذلك من خلال تحليل القوائم المالية المعدة من قبل المنشأة.³

2- أنواع التحليل المالي

2-1 التحليل الأفقي: يتضمن التحليل الأفقي حساب التغيرات في القيمة لعنصر القوائم المالية حساب من هذه التغيرات من سنة لأخرى ويتم ذلك عن طريق مقارنة قيمة كل عنصر من عناصر القوائم المالية لإحدى الفترات المحاسبية بقسمة نفس العنصر للفترة التي سبقها مباشرة (السنة الأقدم تستخدم كسنة أساس) ثم يتم إيجاد نسبة التغير بقسمة مبلغ التغير على قيمة العنصر في سنة الأساس.

2-2 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 فقط 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 مقارنة بين أرقام حدثت في نفس الفترة المالية لأثر التغيرات المفاجئة.⁴

¹ - صلاح الدين حسن السيسى، نظم المحاسبة والمراقبة وتقييم الأداء في المصارف والمؤسسات المالية. الطبعة الأولى، دار وسام للنشر والتوزيع، 1991، ص 249.

² مؤيد راضي حنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية. الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 71.

³ حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي: التقييم والتنبؤ بالمستقبل. مؤسسة الأوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 37.

⁴ ، مرجع سبق ذكره، ص 56.

2-3 التحليل المالي للنسب: يعتبر هذا الأسلوب مرادفاً للتحليل الرأسي إذا يتم مقارنة الأرقام في القوائم المالية للفترة المالية نفسها ويمكن لهذه المقارنة أن تتم بين بند معين كالمخزون السلعي، القيمة الإجمالية للبند الذي ينتهي إليه الحساب وهو بند الأصول المتداولة ليظهر نتيجة المقارنة، وتكون حصيلة المقارنة بنسبة مالية، كنسبة تداول التي تشتق من خلال مقارنة قيمة الأصول المتداولة في نهاية الفترة المالية نفسها.

وبموجب العلاقة النسبية القائمة بين حسابات أو البنود القوائم المالية يمكن اشتقاق عدد كبير من النسب المالية يمكن للمحاسب استخدامها كمؤشرات في تقييم أداء الشركات، وأوجه نشاطها المختلفة ويمكن تقسيم هذه النسب إلى خمس (5) مجموعات رئيسية على النحو التالي:

نسبة السيولة: وتستخدم كمؤشر لتقييم القدرة على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل.
نسبة الربحية: وتستخدم لتقييم القدرة على توليد الأرباح مثل: نسبة الهامش والعائد على الأصول والعائد على الحقوق المساهمين وربحية الأسهم.

نسب الرفع المالي: وتستخدم لتقييم سياسة التوزيع ودرجة المخاطر التي يتحملها المساهمون والدائنون بسبب تلك السياسة.

نسب النشاط: وتستخدم لتقييم الكفاءة في استخدام الشركة لمواردها المالية وأصولها المختلفة مثل معدل دوران المخزون ومعدل دوران المدينين، والفترة النقدية.

نسب السوق: ويستفاد منها المؤشرات للمستثمرين المتعاملين في سوق الأوراق المالية وللأمثلة عليها: القيمة السوقية إلى العائد، والقيمة السوقية إلى دفتر ربح السهم....

2-4 التحليل بواسطة التوازنات المالية: التوازن المالي هو قياس التدفقات والنفقات المالية، إن التحليل بواسطة التوازن المالي يمكن من الحكم الأولي على السيولة وكذا قدرة المؤسسة على الوفاء فالسيولة تتمثل في استخدام التزاماتها قصيرة الأجل والقدرة على الوفاء بقياس القدرة على تحمل الخسارة.

ولتحقيق التوازن يجب على الأقل معرفة مؤشراتته والتي تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة وسندرس ثلاثة مؤشرات¹:

أولاً: رأس المال الصافي الإجمالي **frng**: يعرف برأس المال الخام على أنه الجزء المتبقي من رؤوس الأموال الخاصة التي تسمح بتمويل احتياطات ناقص عناصر الأصول الناتجة عن دورة الاستغلال ولتحقيق السير العادي للمؤسسة فعلى رؤوس الأموال أن تمول الاستخدامات الثابتة والأصول المتداولة.

يمكن تفسير رأس المال العامل على أنه فائض بين الموارد الدائمة والأصول الثابتة بمعنى أن رأس المال العامل الصافي الإجمالي = الموارد الدائمة - الاستخدامات الثابتة.

¹ فهي مصطفى الشيخ، التحليل المالي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص. 05.

ثانياً: احتياجات رأس المال العامل **BFR**: النشاط الاستغلالي للمؤسسة يتوجب توفير مجموعة من العناصر وهي المخزونات والحقوق بالإضافة إلى عناصر ثابتة وهذه العناصر تولد مصادر قصيرة الأجل متجددة وهي مجموعة الديون المقترحة من الموردين وهي المصادر التي تمول جزء من الأصول المتداولة ويجب على المؤسسة أن تبحث عن جزء آخر مكمل وهو ما يدعى باحتياج رأس المال العامل.

يمكن حساب احتياجات رأس المال العامل بالعلاقة التالية:

احتياجات رأس المال العامل = الأصول المتداولة - الخصوم المتداولة

ثالثاً: الخزينة:¹ يمكن تعريف خزينة المؤسسة بأنها الأموال التي في حوزة المؤسسة خلال دورة الاستغلال وهي تشمل صافي القيم الجاهزة، وهي عبارة عن جملة من النقديات والسيولة التي يجب أنت تبقى في حوزة المؤسسة من أجل تسديد ديونها وتلبية حاجيات النشاط ومواجهة الأحوال الطارئة.

يمكن حساب الخزينة وفق العلاقة التالية:

الخزينة الصافية = خزينة الأصول - خزينة الخصوم.

قد تنتج الخزينة من موارد إضافية الناتجة من فائض في رأس المال وتحسب مالياً بالعلاقة التالية:

الخزينة = رأس المال العامل - احتياجات رأس المال العامل.²

¹ صباح عبد القادر، إعداد الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي على جودة التحليل المالي. مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2011-2012، ص. 48-49.

² مرجع سبق ذكره، ص. 50.

المبحث الثالث: أنواع القوائم المالية

إن المنتج النهائي للمحاسبة يتمثل في مجموعة من القوائم المالية التي تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المشروع بقصد اتخاذ القرارات المعينة.¹

المطلب الأول: الميزانية وحساب النتائج

1- الميزانية: تعتبر الميزانية من المكونات الأساسية للقوائم المالية ويتضح ذلك في العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة.

تتميز الميزانية بوجود عمودين أساسيين الأول للسنة الجارية والثاني مخصص للسنة الماضية فهي تصنف بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم.

جدول رقم (I-I) : عناصر الأصول وعناصر الخصوم.

عناصر الأصول	عناصر الخصوم
التثبيات الاهتلاكات، المساهمات، الأصول المالية، المخزونات، أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا)، خزينة الأصول الايجابية والمعادلات الخزينة الايجابية	رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة، أرباح الإقفال مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة الشركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى ² ، الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة، مرصودات الأعباء والخصوم المماثلة لمنتجات مثبتة مسبقا، خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

المصدر: كنوش عاشور - المحاسبة العامة ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي - الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص: 54.

¹ - عبد الستار الليبي - الشامل في مبادئ المحاسبة- الجزء الأول والثاني، الطبعة الأولى ، 2008 ، ص: 531.

² - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المؤرخ بتاريخ 25 مارس 2009، ص: 23.

عرض نموذج مصغر للميزانية

الجدول رقم (II-I): الأصول

الأصول	ملاحظة	إجمالي N	إهلاك مخصص	الصافي N	الصافي N-1
أصول غير متداولة					
أصول متداولة					
مجموع الأصول العام					

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم 09

الجدول رقم (III-I): الخصوم

الخصوم	ملاحظة	الصافي N	الصافي N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
الخصوم غير المتداولة			
الخصوم المتداولة			
مجموع الخصوم العام			

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم 10.

2- حساب النتائج: حساب النتائج هو بيان ملخص الأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة مالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية: الربح، الكسب أو الخسارة.¹

المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي كالاتي:

تحليل الأعباء حسب طبيعتها الذي يسمح بتحديد: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال، منتجات الأنشطة العادية، المنتجات المالية والأعباء المالية، أعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة، مخصصات الإهلاك وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية، المخصصات والاهتلاكات وخسارة القيمة التي تخص التثبيتات العينية، نتيجة الأنشطة العادية، العناصر الغير العينية منتجات وأعباء، النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع، النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

وفيما يلي عرض نموذج مصغر لجدول حسابات النتائج (حسب طبيعتها وحسب الوظائف)

¹ - كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص: 58.

جدول رقم (IV-I): تصنيف الأعباء حسب طبيعتها

N-1	N	ملاحظة	اسم الحساب
			1- نتائج السنة المالية
			2- اهتلاك السنة المالية
			3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1)
			4- الفائض الإجمالي للاستغلال
			5- النتيجة العملياتية
			6- النتيجة المالية
			7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
			8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			9- النتيجة غير العادية
			10- النتيجة الصافية للدورة
			11- النتيجة الصافية للمجموع
			المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم 11.

الجدول رقم (V-I) : تصنيف الأعباء حسب الوظائف.

N-1	N	ملاحظة	البيان
			الهامش الإجمالي
			يجب تقديم تفاصيل الأعباء حسب طبيعتها
			النتيجة العادية قبل فرض الضريبة
			النتيجة الصافية للنشاطات العادية
			النتائج الصافية للدورة
			حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة في النتائج الصافية
			النتيجة الصافية للمجموع المدمج

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم 12.

المطلب الثاني: جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة والغير المباشرة)

الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساس لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد السيولة النقدية وما يعادلها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.¹

-يقدم جدول سيولة الخزينة مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها.

-التدفقات التي تولدها الأنشطة العملية الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير مرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل.

-التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار لعمليات سحب أموال عن اقتناء وتحصيل الأموال عن بيع أصول طويلة الأجل.

-التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل (أنشطة تكون نتيجة تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض)

-تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم، تقدم كلا على حدا وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملية للاستثمار أو التمويل.

-تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملية مباشرة أو غير مباشرة الطريقة المباشرة الموصى بها تتمثل في:

-تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب) وقد ابراز تدفق مالي صافي.

-تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل الضريبة الفترة المقصودة.

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

-أثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (إهلاكات تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين....)

-المتفاوتات أو السنويات (ضرائب مؤجلة)

-التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة وهذه التدفقات تقدم كلا على حدا.

-الموجودات المالية هي:

-السيوليات التي تشمل الأموال في الصندوق والرائع عند الإطلاع (صافي ذلك المكشوفات المصرفية القابلة للتسديد بناء على الطلب وغير ذلك من تسهيلات الصندوق)

¹ -كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص: 58.

-شبه السيولات المختارة قصد الوفاء، بالالتزامات ذات الأجل القصير(التوضيفات الحالية ذات الأجل القصيرة والبالغة السيولة) سهلة التحويل إلى سيولات والخاضعة لخطر من يتغير قيمتها)

-يمكن تقديم التدفقات المالية الآتية على أنها مبلغ صافي:

-السيولات أو شبه السيولات المختارة لحساب الزبائن.

-العناصر السريعة وتيرة الدوران، المبالغ المرتفعة والاستحقاقات القصيرة.

عرض نموذج مصغر لجدول تدفقات الخزينة (حسب الطريقة المباشرة وغير المباشرة)

جدول رقم (VI-I): تدفقات الخزينة (حسب الطريقة المباشرة)

1-N	N	الملاحظة	البيان
			التدفقات الصافية للخزينة المتأتية من نشاطات عملياتية (A)
			صافي تدفقات الخزينة المتأتية من نشاطات الاستثمار (B)
			التدفقات الصافية للخزينة المتأتية من نشاطات التمويل (C)
			تغير الخزينة خلال الدورة (a+b+c)
			الخزينة وما يعادلها عند افتتاح الدورة المالية
			الخزينة وما يعادلها عند إقفال الدورة المالية
			التقارب مع النتيجة المحاسبية

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم 13.

جدول رقم (VII-I): تدفقات الخزينة (حسب الطريقة غير المباشرة)

1-N	N	الملاحظة	البيان
			تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (A)
			تدفقات الخزينة المتأتية من نشاطات الاستثمار (B)
			تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل (C)
			تغيرات الخزينة خلال الدورة (A+B+C)

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم 14..

2- جدول تغيرات الأموال الخاصة

يشكل جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليل الحركات التي أثرت في كمل فصل من الفصول التي تشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية المعلومات المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الماركات المرتبطة بما يلي:¹

-النتيجة الصافية للسنة المالية

-تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل مباشرة كرؤوس الأموال

- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة

-العمليات الرسمية (الارتفاع، الانخفاض، التسديد)

-توزيع النتيجة والتخفيضات المقررة خلال السنة المالية.

جدول رقم (VIII-I): جدول تغير الأموال الخاصة

احتياطات النتيجة	فارق إعادة التقييم	فارق التقييم	علاوة الإصدار	رأسمال الشركة	ملاحظة	حالة تغير الأموال الخاصة
						الرصيد في 2/12/31 - N
						الرصيد في 1/12/31 - N
						الرصيد في N/12/31

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 14.

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص.26.

المطلب الثالث: ملحق الكشوف المالية

يضم ملحق الكشوف المالية معلومات كانت تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في السوق المالية تتمثل هذه المعلومات في:¹

-القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوفات المالية

-مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج وجدول السيولة 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 مسيرتها: 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 وفيه وهناك قائمة بالمعلومات التي يجب ذكرها في الملحق مقترحة في الملحق 2(نماذج القوائم المالية).

-تكون الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية موضوع تقديم منظم، وكل فصل أو باب من أسلوب الميزانية، حساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة يحيل إلى الإعلام المناسب له في الملاحظات الملحقة.

-إذا طرأت حوادث عقب تاريخ إقفال السنة المالية ولم يؤثر في وضع الأصل أو الخصم بالسنة إلى الفترة السابقة الإقفال فلا ضرورة لإجراء أي تصحيح. عرض نماذج الجداول التي يمكن إدراجها في الملحق

جدول رقم **IX-I**: تطور تقييدات وأصول مالية غير الجارية (الملحق رقم 16).

جدول رقم **X-I**: جدول المؤونات (الملحق رقم 17).

جدول رقم **XI-I**: كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية (الملحق رقم 18)

جدول رقم **XII-I**: جدول الاهتلاكات (الملحق رقم 19).

جدول رقم **XIII-I**: جدول خسائر القيمة في التقييدات والأصول الأخرى غير الجارية (ملحق رقم 20).

جدول رقم **XIV-I**: جدول المساهمات "فروع وكيانات مشتركة" (ملحق رقم 21).

¹ -كتوش عاشور، نفس المرجع السابق، ص.58.

المطلب الرابع: العلاقة بين القوائم المالية

إن العلاقة بين جميع القوائم المالية (الميزانية، حساب النتيجة، قائمة تغير رؤوس الأموال، قائمة تدفقات الخزينة) مبنية على أساس مبدأ الترابط مع بعضها البعض وبمعنى أن جميع تلك القوائم المالية تخضع لنفس عملة القياس، فإذا ما اعتمدت طريقة قياس معينة من عنصر من عناصر حساب النتيجة فإن تأثير هذا القياس ينعكس على المؤسسة وتنعكس تأثيراته على جميع القوائم المالية.

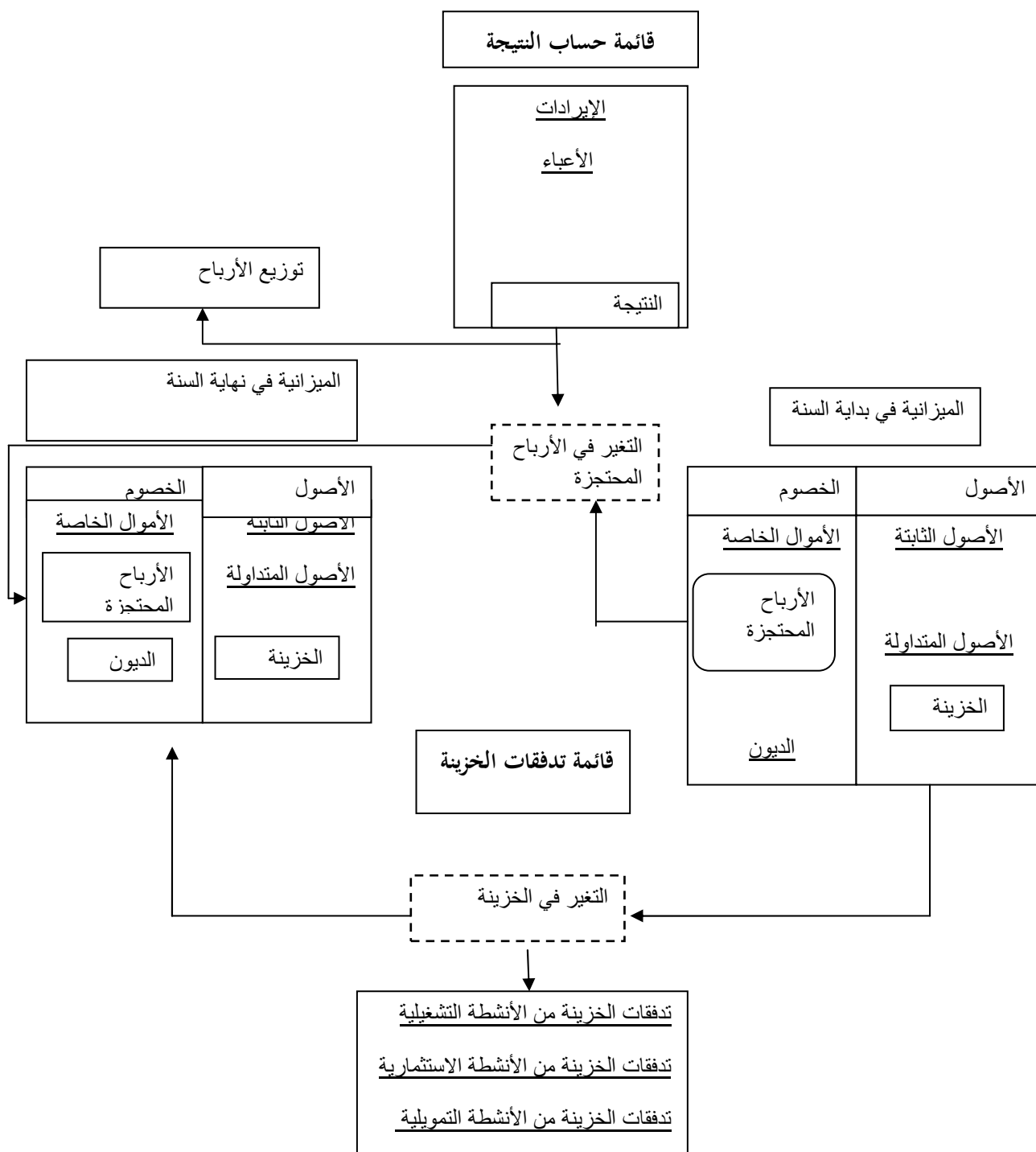
إن قائمة تدفقات الخزينة نفسها تخضع لمبدأ الترابط فهذا يظهر عند إعداد تلك القائمة على أساس تطابق أرصدة الخزينة في أول وآخر السنة المالية في كل من ميزانية قائمة تدفقات الخزينة وذلك سواء تم إعداد قائمة تدفقات الخزينة وفق الطريقة المباشرة أو وفق طريقة غير مباشرة.

إضافة إلى ترابط القوائم المالية الأساسية فيما بينها فإن هذه القوائم هي أيضا مكملة لبعضها البعض فالقوائم المالية الأساسية تعكس معلومات مختلفة عن نفس الأحداث الاقتصادية والعمليات المالية التي تخص المؤسسة لذلك لا يمكن لأي قائمة من تلك القوائم بمفردها أن تلي كافة احتياجات مستخدمي التقارير المالية، وهكذا فمن الضروري الربط بين المعلومات الواردة في قائمة معينة للمعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى وفي واقع الأمر فإن مؤشرات التحليل المالي لا يعتمد فقط على الربط بين عناصر قائمة واحدة بل تراعي أيضا المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى.¹

يمكن توضيح العلاقة بين القوائم المالية الأساسية من خلال الشكل التالي:

¹ - زين عبد المالك- قياس الإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي- مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة ،بومرداس، الجزائر، 2014-2015، ص: 19.

الشكل رقم (I-I): العلاقة بين القوائم المالية



المصدر: قوادي محمد، قياس بنود القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS,IFRS. مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة البليدة،

2010، ص.83.

خلاصة

من خلال هذا الفصل نتوصل إلى معرفة أن القوائم المالية جد مهمة في المؤسسات حيث تمكنها من أخذ القرارات الصحيحة والرشيده حيث تعرف القوائم المالية المنشورة بأنها مجموعة من البيانات المالية الأساسية التي تصدرها شركات المساهمة, كما تمتاز هذه القوائم المالية أو الكشوفات المالية بعدة مميزات وخصائص تلعب دور كبير في تقييم الأداء وهذا ما سوف نتعرف عليه في الفصل الثاني من هذا البحث.

Nom du document : الفصل الأول 1
Répertoire : C:\Users\annotec\Documents
Modèle : C:\Users\annotec\AppData\Roaming\Microsoft\Templates\Normal.
dotm
Titre : الفصل الأول:
الإطار المفاهيمي للقوائم المالية
Sujet :
Auteur : sofi
Mots clés :
Commentaires :
Date de création : 31/12/2016 21:26:00
N° de révision : 197
Dernier enregistr. le : 24/04/2017 12:54:00
Dernier enregistrement par : annotec
Temps total d'édition : 2 312 Minutes
Dernière impression sur : 24/04/2017 17:33:00
Tel qu'à la dernière impression
Nombre de pages : 27
Nombre de mots : 5 806 (approx.)
Nombre de caractères : 31 939 (approx.)

تمهيد

تعتبر القوائم المالية من العوامل الأساسية التي لها دور كبير في عملية تقييم الأداء حيث يعتبر تقييم الأداء من أهم الوسائل الأساسية التي تساعد في نجاح أي منظمة أي مشروع من المشروعات الاقتصادية ولا بد من نجاح عملية تقييم الأداء أن تكون القوائم المالية المعدة سليمة، ومن المعروف أن عملية تقييم الأداء في المؤسسة عملية مستمرة الهدف منها التقييم الذاتي الوقائي وليست عملية تقوم بها المؤسسات في نهاية تاريخ معين، لهدف تفادي الأخطاء مستقبلا ومن تساعد القوائم المالية في تقييم الأداء المؤسسي والمالي الذي يساعد في تحسين الأداء والإنتاجية ولمعرفة المزيد من المعلومات حول دور القوائم المالية فيس تقييم الأداء قمنا بتناول المباحث التالية:

المبحث الأول: عموميات حول الأداء

المبحث الثاني: عموميات حول تقييم الأداء

المبحث الثالث: الأداء المالي

المبحث الأول: عموميات حول الأداء

يعد الأداء مفهوما شموليا وهاما بالنسبة لجميع منشآت الأعمال بشكل عام ويكاد يكون الظاهرة الشمولية لجميع فروع وحقوق المعرفة المحاسبية والإدارية.

المطلب الأول: مفهوم الأداء

لغة: إن أصل كلمة أداء ينحدر إلى اللغة اللاتينية أين توجد كلمة Performare التي تعني إعطاء، وذلك بأسلوب كلي الشكل لشيء ما.

وبعدها اشتقت اللغة الإنجليزية منها رفضت Performace وأعطتها معناها ويرى بعض الباحثين فيه ما يلي: الأداء مركز ذو مسئولية ما يعني الفعالية والإنتاجية التي يبلغ بهما هذا المركز الأهداف التي قبلها الفعالية تحدد في أي مستوى تتحقق الأهداف.¹

اصطلاحا: هو زيادة في رقم الأعمال، اكتساب حصة سوقية أكبر، الربح المحقق، الإشباع المحصل .

يشمل الأداء معاني عديدة ومختلفة وينعكس في مؤشرات منها مردودية المؤسسة –الوضعية التنافسية- حصة السوق- أساليب التنظيم.²

ولقد تعددت مفاهيم مصطلح الأداء (performance) حسب تعدد استخداماته:

بالنسبة لمدير المنشأة: الأداء يعني المردودية والقدرة على المنافسة،

بالنسبة للموظف فهو يعني مناخ العمل، أما بالنسبة للزبون فيعبر عن نوعية الخدمات والمنتجات التي تقدمها المنشأة.

ومن التعاريف التي قدمها الباحثين لمفهوم الأداء ما يلي:

تعريف الأداء حسب A.herakhen: من وجهة نظر هذا الكاتب فإن الأداء يدل على تأدية عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة، بمعنى بالفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة.

نلاحظ من هذا التعريف أن الأداء يتجسد في القيام بالأعمال والأنشطة والمهام بما يحقق الوصول إلى الغايات والأهداف المرسومة من طرف إدارة المؤسسة.³

تعريف الأداء حسب miller et romilly: ينظر هذان الكاتبان إلى الأداء على أنه انعكاس الكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية والبشرية، واستغلالها بكفاءة وفعالية بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها.

¹ - الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء. جامعة الجزائر، مجلة الباحث، 2009-2010، العدد 7، ص. 218.

² - عداي الحسين فلاح حسن، الإدارة الإستراتيجية. الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص. 231.

³ - عبد المليك مرهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية: مفهوم وتقييم. مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة، 2001، ص: 86.

نلاحظ من هذا التعريف أن الأداء هو أصل تفاعل عنصرين أساسيين هما الطريقة في استعمال موارد المؤسسة ونقصه بذلك عامل الكفاءة والنتائج (الأهداف) المحققة من ذلك الاستخدام ونقصه بذلك عامل الفعالية أيضا يمكن أن نستكشف من التعريف نفسه أن أهمية هذا المفهوم بالنسبة لمنظمات ومؤسسات الأعمال تكمن في أن الأداء يستعمل للحكم على هذه المنظمات والمؤسسات من حيث قدرتها على تحقيق أهدافها ومدى التزامها بالرشاد في الوصول إلى ذلك (أي مدى عقلانية الطريقة المتبعة).¹

تعريف الأداء حسب larinal: الأداء هو القدرة على الإنتاج بفعالية (استهلاك قليل من الموارد) للسلع والخدمات التي تستجيب لطلب السوق (النوعية وأجل خيار السعر....) بما يسمح بتحقيق فائض لتحريك النظام الاقتصادي, فحسب lorino لا يمكن التحدث عن الأداء المتميز في المؤسسة إلا إذا قمنا بتحسين الثنائية أي فقيمة التكلفة فهذه الثنائية يمكن التعبير عنها بالقيمة المضافة أي الزيادة في القيمة التي تضيفها المؤسسة إلى السلع والخدمات التي تحصل عليها من الغير.

¹- عادل عثي, الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم. مذكرة ماستر, قسم التسيير, جامعة محمد خيضر, بسكرة, 2001-2002, ص.2.

المطلب الثاني: مكونات ومحددات الأداء

للأداء مجموعة من المكونات والمحددات التي تميزه نذكر منها ما يلي:

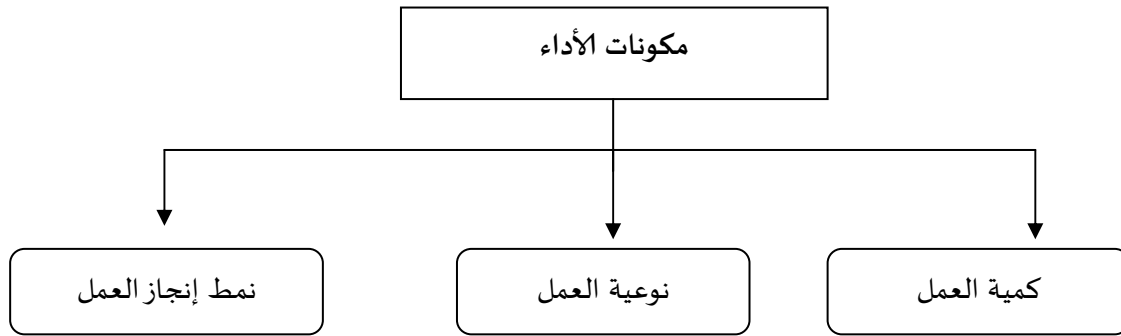
1- مكونات الأداء

1-1 كمية العمل: يعبر عن مقدار الطاقة العقلية والنفسية والجسمية التي يبذلها الفرد في العمل خلال فترة زمنية معينة، تعبر عن المقاييس التي تقيس سرعة الأداء أو الكمية خلال فترة زمنية معينة عن البعد الكمي للطاقة المبذولة¹.

2-1 نوعية العمل: تعني مستوى الدقة، الجودة، وما مدى مطابقتها للجهد المبذول للمواصفات ففي بعض الأحيان قد لا يتم كثيرا سرعة الأداء أو الكمية، ما يهمهم نوعية وجوده الجهد المبذول والكثير من المقاييس التي تقيس درجة مطابقة الإنتاج للمواصفات والتي تقيس درجة الإبداع والابتكار في الأداء.

3-1 نمط إنجاز العمل: يقصد به الطريقة التي يؤدي بها الفرد عمله وقياسه لبعض الحركات والوسائل والطرق التي قام بها في أدائه لعمله فعلى أساس نمط الانجاز يمكن قياس الترتيب الذي يمارسه الفرد في أداء حركات أو أنشطة معينة ومزيج هذه الحركات أو الأنشطة إذا كان العمل جسماني بالدرجة الأولى .

الشكل رقم (I-II): مكونات الأداء.



المصدر: بالاعتماد على المعلومات السابقة

¹ -عبد المحسن توفيق محمد، تقييم الأداء، دار النهضة، مطبعة الأوحة والأشقاء للطباعة، مصر، 1998، ص.3.

2- محددات الأداء

وللأداء مجموعة من المحددات نجملها فيما يلي:

- 1-2 الأداء الوظيفي: هو الأثر الصافي لجهود الفرد التي تبدأ بالقدرات وإدراك الدور أو المهام ويعني هذا أن الأداء في موقف معين يمكن أن ينظر إليه نتاج للعلاقة المتداخلة بين كل من: الجهد، القدرات، إدراك الدور.¹
- 2-2 الجهد: ويشير الجهد الناتج من حصول الفرد على التدعيم (الحوافز) إلى الطاقة الجسمانية والعقلية التي يبذلها الفرد لأداء مهمته.
- 3-2 القدرات: هي الخصائص الشخصية المستخدمة لأداء الوظيفة ولا تتغير وتتقلب هذه القدرات عبر فترة زمنية قصيرة.
- 4-2 إدراك الدور (المهمة): يشير إلى الاتجاه الذي يعتقد الفرد أنه من الضروري توجيه جهوده في العمل من خلاله، وتقوم الأنشطة والسلوك الذي يعتقد الفرد بأهميتها في أداء مهامه بتعريف إدراك الدور ولتحقيق مستوى مرضي من الأداء، لا بد من وجود حد أدنى من الإتقان في كل مكون من مكونات الأداء بمعنى أن الأفراد عندما يبذلون جهوداً فائقة، ويكون لديهم قدرات متفوقة، ولكنهم لا يفهمون أدوارهم فإن أدائهم لن يكون مقبولاً من وجهة نظر الآخرين بالرغم من بذل الجهود الكبيرة في العمل ولكن تنقصه القدرات، فعادة ما يقيم مستوى أدائه كأداء منخفض وهناك احتمال أخير وهو أن الفرد قد يكون لديه القدرات اللازمة والفهم اللازم للدور الذي يقوم به ولكنه كسول ولا يبذل جهداً كبيراً في العمل، فيكون أداء مثل هذا أن الفرد أيضاً منخفضاً، وبطبيعة الحال قد يكون أداء الفرد في مكون من مكونات الأداء وضعيف في إحدى المجالات الأخرى.

¹-مرجع سبق ذكره، ص.03.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء

يجب أن يأخذ المسؤولون في اعتبارهم عند تقييم الأداء لمنظمة ما تشغيل عدة عوامل وهي كالآتي:¹

- 1- الاختلاف الموجود والملاحظ في حجم العمل قد يؤثر على الأداء: فالمنظمة التي تعالج حجما كبيرا من العمل قد تحتاج إلى موارد لكل وحدة عمل أقل مما تحتاج إليه أخرى لديها حجم أقل من نفس العمل
- 2- وجود أو عدم وجود الأعمال المتأخرة قد يؤثر في معدل الإنتاج: إذ أن القدر الضئيل من الأعمال غير المنجزة يعتبر بصفة عامة أمرا عاديا بل ومتطلبا لتأمين تدفق العمل المستمر للعاملين في المنظمة، ويختلف الحجم المرغوب من المتأخرات إذ يتوقف عليه ثبات انسياب العمل وكمية ودرجة التقلبات فيه، ويسبب النقص في العمل المتاح وقت الانتظار لدى العاملين انخفاض في معدل الإنتاج، وعلى النقيض فإن كثرة العمل المتأخر عن المعتاد يمكن أن تسبب تعجلا ومعدل أعلى للإنتاج مثل هذا المعدل المتعجل قد لا يمكن تحقيقه دائما ويتولد عنه انخفاض في نوعية الإنتاج النهائي.
- 3- التحسينات التنظيمية والإجرائية ذات أثر مباشر على الأداء: يتوقف معدل الإنتاج على عدة عوامل منها ملائمة الترتيبات التنظيمية والإجرائية، والتعديل التنظيمي مثلا: الذي يغير من وتتابع العمل عادة ما يترتب عليه تغييرا في معدل الإنتاج وميكنة العمل اليدوية لحل الآلة محل الأعمال اليدوية، ترتب ارتفاع واضحا في معدل الإنتاج، وبالمثل فإن اختصار خطوات العمل في عملية ما يقلل من الموارد المطلوبة لإنهاء وحدة العمل.
- 4- الأداء في العمليات المتماثلة قد يتباين بحسب الموقع الجغرافي للوحدات من جراء الظروف المحلية: فقد تتباين معدلات الإنتاج بسبب الظروف المحلية حتى ولو أدى نفس النشاط في مواطن مختلفة بنفس درجة الكفاءة من ذلك مثلا: في عملية ما يستوجب حصر وتسجيل الأفراد الداخليين والمغادرين لدولة ما، حيث هؤلاء الأفراد قابلون للعد، قد يتباين معدل الحصر والتسجيل بحسب ما إذا كان الحصر يتم في الموانئ البحرية أو الجوية أو فقط العبور على الحدود البرية، فدرجة التفتيش المطلوبة عند كل موقع من هذه المواقع وانتظام ترفق حركة الدخول والمغادرة واختلاف اللغات المستخدمة عند كل موقع كلها متغيرات تؤثر في معدل الإنتاج.
- 5- نوعية وحدة العمل التام قد تقضي إلى معدلات مختلفة للإنتاج: فمعدلات الأداء كمية بطبيعتها، وقد تحتوي على متغيرات عن نوعية العمل المنجز، وقد تظهر عملية ما مثلا معدلا جيدا للإنتاج لكنها من الناحية النوعية قد تتمثل في أداء رديء.

¹-مرجع سبق ذكره، ص.7.

هذا ويرى بعض الباحثين أن هناك أربعة عوامل تؤثر في الأداء يمكن إنجازها في:¹

-دقة المعلومات التي على أساسها تتخذ العديد من قرارات النقل والترفيه.

-سلوك المرؤوسين بإعادة النظر في تصرفاتهم لكونهم يعدون الحجر الأساسي للمنظمة والجزء الفاعل في المنظمة والجزء الفاعل في تقييم الأداء.

-تفعيل العملية التنظيمية التي من خلالها يمكن مراجعة خطط ونظم العمل.

-تحسين وتطوير مستويات الأداء بالمنظمة التي على أساسها واعتماد على نتائجها تقييم الأداء الكلي للمنظمة.

¹-ديلسر جاري، إدارة الموارد البشرية. دار المريخ، الرياض، العربية السعودية، 2003، ص.322.

المبحث الثاني: عموميات حول تقييم الأداء

ينظر لعملية تقييم الأداء منشأة الأعمال على أنه عملية مراقبة ولكن في الحقيقة أن عمليات تقييم الأداء هي جزء مهم في المراقبة الكلية والغاية من التقييم تحديد المشكلة التي قد تعترض أداء المنشأة.

المطلب الأول: مفهوم عملية تقييم الأداء وخطوات تقييمه

1- تعريف تقييم الأداء

يقصد بعملية تقييم الأداء على أنه شكل من أشكال الرقابة يركز على تحليل النتائج التي يتم التوصل إليها من خلال الجهود المبذولة على مختلف المستويات بهدف الوقوف على تحقيق أهداف وحدات الأعمال في استخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام وترشيد الإدارة في إعداد الخطط المستقبلية.¹

كما يقصد بعملية تقييم الأداء قياس للأعمال المنجزة ومقارنتها بما كان يجب أن يتم وفقاً للتخطيط المعد مسبقاً أملاً في اكتشاف جوانب القوة أو تحديد نقاط الضعف وبالطبع حيث يتأكد من حالة عدم تحقق الأهداف أو النتائج في ظل الأداء المتوقع وفي ظل إستراتيجية التخطيطية الحالية خلال فترة التخطيط، فإن هذا يعني وجود فجوة الأداء ونظر أحد الباحثين إلى عملية تقييم الأداء على أنها جزء من عملية الرقابة، فقد عرفها على النحو التالي: الرقابة هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي تصل إلى هدف محدد، وأن تقييم الأداء هو استقرار دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية لكي يتم اتخاذ القرارات الجديدة لتصحيح مسارات.²

2- خطوات تقييم الأداء:

إن تقييم الأداء المؤسسي يمر بأربعة مراحل أساسية وصولاً لفعالية التقييم وكفاءته وهي كالتالي:³

1-2 تأسيس معايير الإنجاز: المعايير هي مقاييس دقيقة ومحددة مقابلة لنتائج الانجاز المطلوب في ضوء الأهداف التنظيمية ومفردات التوصيف الوظيفي وتصميم المعايير هو الخطوة الجوهرية الأولى لتنفيذ تقييم الأداء في مختلف المستويات الإدارية وبالأخص في المستوى الوظيفي والمستوى التنفيذي للعاملين في خطوط الإنتاج أفراداً ومجاميع عمل هذه المعايير قد تكون كمية أو إحصائية أو غير كمية وقد تتضمن عناصر متنوعة مثل الوقت والتكلفة، وحجم الإنتاج ومستوى التالف

¹ حمزة محمود البيدي، التحليل المالي: تقييم الأداء وتنبؤ للعمل. مؤسسة الأوراق للنشر والتوزيع، 2000، ص.83.

² محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسة في ظل معايير الأداء المتوازن. مجموعة العربية للتدريب والنشر، 2012-2013، ص.10.

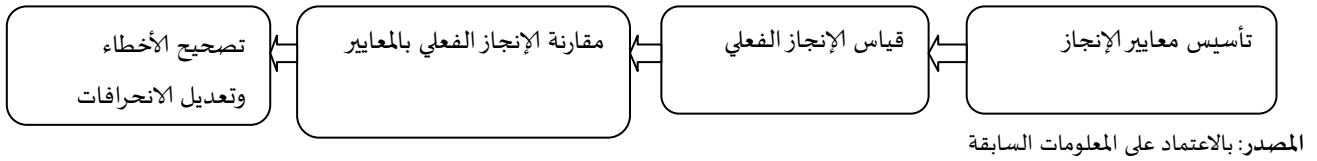
³ محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات. دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009، ص.45.

2-2 قياس الإنجاز الفعلي: وهي عملية تحديد النتائج المحققة في إنجاز الأنشطة الوظيفية والواجبات والمهام التي تم تنفيذها من قبل الأفراد العاملين باستخدام أدوات كمية ونوعية ولا تخلو أيضا من تقديرات المدراء التنفيذيين والمشرفين على إنجاز الخطط والبرامج الإدارية المختلفة.

3-2 مقارنة الإنجاز الفعلي بالمعايير: الهدف من هذه الخطوة هي التوصيف الدقيق للانحراف والأخطاء التي حدثت في عملية الإنجاز، إذا كانت هناك انحرافات غير مقبولة عن المعايير الموضوعية للإنجاز، يتم التوجه نحو الخطوة التالية أما في حالة توافق النتائج مع المعايير الموضوعية فإن سلسلة الرقابة عند الإدارة تنتهي عند استرجاع المعلومات، أي عند تلك الخطوة.

4-2 تصحيح الأخطاء وتعديل الانحرافات: تتم في هذه المرحلة معرفة أسباب ومكان الخلل ومعالجته في أي مرحلة من مراحل دورة حياة النظم الإنتاجي، طبعاً لا يكفي أن يتم تعديل الأخطاء ودفع المعلومات الخاصة بذلك إلى الإدارة إذ لابد من ضمان عدم تكرار نفس المشاكل أو الأخطاء مرة ثانية.¹

الشكل رقم (II-II): خطوات تقييم الأداء.



¹-مرجع سبق ذكره، ص.14.

المطلب الثاني: أهداف تقييم الأداء

ويكتمل مفهوم تقييم الأداء المؤسسي بالتعرف على أهدافه منها ما يلي:

-تحسين الأداء والإنتاجية: هدف أساسي لكل منظمة أو مؤسسة فهي هدف أخير تسعى إليه المنظمات، مروراً على أهداف أولية وسيطية ولهذا فإن تقييم الأداء المؤسسي للمنظمة هو هدف أولي لهدف وسيط، هو تحسين الأداء لزيادة الإنتاجية ويستطيع هذا من خلال الشكل التالي.

-معرفة مدى مساهمة العاملين في تحقيق أهداف المنشأة: من خلال تقييم أداء العاملين وربطه بتقييم أداء المنظمة، مثال زيادة درجة الربحية بنسبة 10 بالمائة عن العام الماضي، هل قام رجال العام بمجهول في كسب ثقة عملاء جدد تؤدي لزيادة الإيرادات ومن ثم زيادة الربحية.

-تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوة وضعف في المؤسسة: من ثم يمكن رسم الإستراتيجية والأهداف المستقبلية بوضوح بعد تحليل البيئة الداخلية والخارجية من خلال بعض أساليب التحليل. مثل S.W.O.T Ana lyois.

-هدف تقييم الأداء المؤسسي هو التغذية العكسية للمنظومات الفرعية: أي إدارات المنظمة والنظام ككل للرقابة الوقائية.

-تقييم الأداء على مستوى المنظمة مرآة للإدارة العليا تعكس أداء الإدارات والفروع وبالتالي تمكّنها من رسم التوجهات والسياسات مثل التزامات أو زيادة الرواتب أو إدخال تكنولوجيا جديدة.

-تقييم الأداء المؤسسي يعكس للدولة أداء القطاع التي تعمل فيه المنظمات.

-التقييم الذاتي للمنظمات: فتقييم الأداء على مستوى المنظمات يمكنها من معرفة نقاط الضعف لتقويتها ونقاط القوة لتطويرها والحفاظ عليها.

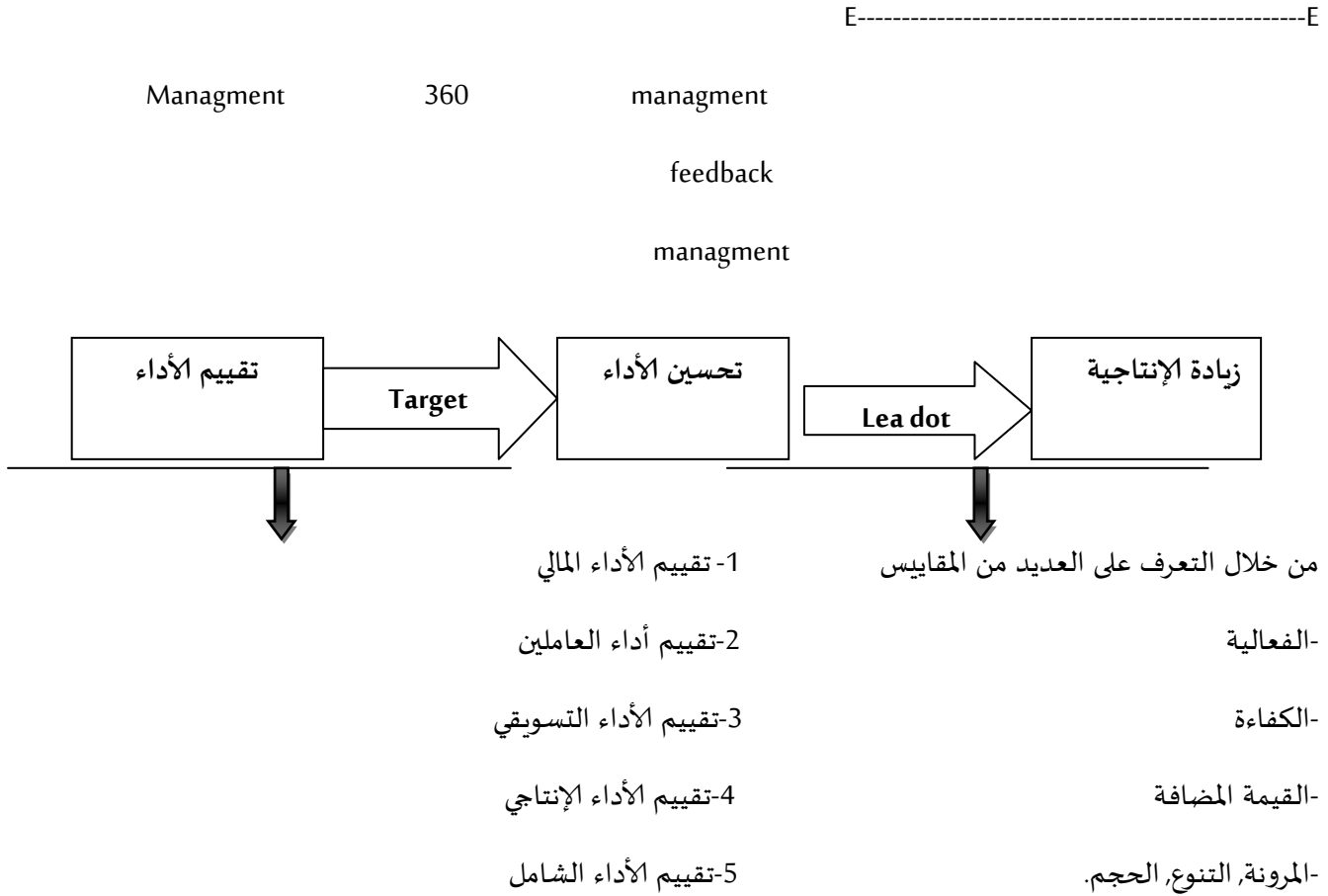
-توحيد سلوك العاملين تجاه الهدف الموحد الذي يرتبط بإستراتيجية المنظمة العامة.

-زيادة القيمة المضافة والكفاءة والفعالية التنظيمية: حيث أن القيمة المضافة تعبر عن ناتج طرح المدخلات من المخرجات والكفاءة هي المخرجات الفعلية التي تم احترازها منسوبة إلى المخرجات القياسية المتوقعة والفعالية هي درجة تحقيق الأهداف التنظيمية.

-يهدف نظام تقييم الأداء المؤسسي تقريب النتائج من التوقعات والتنبؤ بالأخطاء قبل وقوعها باستخدام مؤشرات أداء كمحطات إنذار مبكر عند حدوث انحراف.

-نظام معلوماتي يتعامل بالمعرفة بعد تداولها من خلال مقارنات ونتائج وتحليل.

الشكل رقم (III-II): تحسين الأداء لزيادة الإنتاجية.



المصدر: إعداد مجموعة عبد الفتاح رضوان, خبير التدريب والتنمية الإدارية. العربية للتدريب والنشر, 2012-2013, ص.14.

المطلب الثالث: أنواع تقييم الأداء

تعددت أنواع تقييم الأداء في المؤسسة في مختلف المجالات ومنه نذكر الأنواع التالية:

1-تقييم الأداء المؤسسي:

يعتبر الأداء المؤسسي المنظومة المتكاملة لنتائج أعمال المنظمة في ضوء تفاعلها مع عناصر بيئتها الداخلية والخارجية وتشمل الأبعاد التالية:

1- أداء الأفراد داخل كل إدارة أو قسم .

2- أداء الإدارات في إطار السياسات العامة للمنظمة.

3- أداء المؤسسة في إطار البيئة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.

فالأداء المؤسسي محصلة لكل من الأداء الفردي وأداء الوحدات التنظيمية بالإضافة إلى تأثيرات البيئة الاجتماعية و الاقتصادية والثقافية عليهما.

2-تقييم الأداء الموارد البشرية:

يعد تقييم أداء الموارد البشرية من الوظائف والأنشطة الرئيسية لإدارة الموارد البشرية والتي تضم كل الأنشطة التي يقوم بها المدبرون للاحتفاظ وجذب العاملين والتأكيد على أعلى مستويات الأداء والمساهمة في إنجاز الأهداف بالمنظمة وهذه الأنشطة مقسمة إلى خمس مجموعات رئيسية:¹

1- الاستقطاب والاختيار

2- التدريب والتطوير

3- تقييم الأداء والتغذية العكسية

4- الأجور والمزايا

5- علاقات العمل

تقييم أداء الأفراد هو تقييم العاملين من خلال أدائهم لوظيفتهم والمساهمة في تحقيق أهداف منظماتهم, وذلك بالتعرف على مستوى الأداء الحالي والمتوقع للعاملين بمختلف الوظائف والمستويات بالمنظمة.

3-تقييم الأداء الإنتاجي:

¹-أماني عامر, إدارة الموارد البشرية, دون دار نشر, دون بلد نشر, 2001,ص.59.

الإنتاج هو خلق السلع والخدمات وإدارة الإنتاج والعمليات هي الأنشطة المتعلقة بالإنتاج السلع وتقديم الخدمات من خلال تحويل المدخلات إلى مخرجات ويرى أحد الباحثين أن تقييم أداء النظام الإنتاجي يضم المقاييس التالية:

- 1- مراقبة التشغيل
- 2- مراقبة المخزون
- 3- مراقبة الجودة
- 4- تحليل البيئة و التكنولوجيا
- 4- تقييم الأداء التسويقي:

إن التسويق عملية تخطيط وتنفيذ كل ما يتعلق بالمنتجات والتسعر والترويج والتوزيع للأفكار والسلع والخدمات بهدف خلق التبادلات والتي تؤدي إلى تحقيق وإشباع أهداف الأفراد والمنظمات.

لدى تعدد مجالات تقييم الأداء التسويقي لتشمل مختلف الأنشطة التسويقية والنتائج المترتبة عليها وتوضيح فيما يلي أهم مجالات تقييم الأداء التسويقي:¹

- 1- تحليل البيئة التسويقية
- 2- تحليل المبيعات
- 3- تحليل نصيب المنظمة من السوق
- 4- تحليل مصروفات التسويق
- 5- تحليل عناصر المزيج
- 6- تقييم (قياس) رضا العملاء
- 5- تقييم الأداء المالي:

إن الإدارة المالية هي تلك الإدارة المسؤولة عن تملك وتحسين وتطوير الدفعات النقدية الخاصة بالمنشأة وعلى ذلك فإن المدير المالي يعتبر مسئولاً عن الأموال التي تدخل إلى المنشأة والأموال التي تستخدم في المنشأة وتلك الأموال التي تخرج منها وبالتالي لا بد من الاستخدام الأمثل بها يحسن من فرص تحقيق المنشأة لأهدافها ومن يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف ويعبر الأداء المالي عن أداء الشركات حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم.²

¹-محمود صادق بازراعة، إدارة التسويق، دار النهضة العربية، القاهرة، 2002، ص.7.

²-مرجع سبق ذكره، ص.8.

المبحث الثالث: الأداء المالي

يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف، ويعبر الأداء المالي عن أداء الشركات حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة.

المطلب الأول: تقييم الأداء المالي وخطوات تقييمه

سنتطرق في هذا المطلب إلى معرفة تقييم الأداء المالي وأهم خطوات تقييمه.

1- تقييم الأداء المالي:

يحتل تقييم الأداء المالي مكانة بالغة الأهمية في غالبية الاقتصاديات حيث ركزت عليه الكثير من الدراسات والأبحاث المحاسبية والإدارية، وذلك بسبب الندرة النسبية للموارد المالية التي تعتمد عليها مؤسسات الأعمال قياساً بحجم الاحتياجات المالية الكبيرة لها والمتنافس عليها ومن هذا المنطلق نجد أن ضرورة الحصول على تحقيق العوائد القصوى وديمومة استمرار المؤسسة ونموها وتطورها وذلك باستغلال الأمثل لتلك الموارد تعتبر غاية في الأهمية لما لها من تأثير مباشر وغير مباشر على كل جوانب الحياة لمؤسسات الأعمال ولهذا فإن تقييم الأداء المالي يعد أحد العناصر الأساسية للعملية الإدارية حيث يوفر للإدارة معلومات وبيانات تستخدم في قياس مؤديات تحقيق أهداف المؤسسة والتعرف على اتجاهات الأداء فيها ولهذا يوفر أساساً لتحديد مسيرة المؤسسة ونجاحها ومستقبلها.

تقويم الأداء يعني مجموعة الدراسات التي ترمي إلى التعرف على مدى قدرة وكفاءة الوحدة الاقتصادية من إدارة نشاطها في مختلف جوانبه الإداري والإنتاجي والتقني والتسويقي والتخطيطي.... الخ خلال فترة زمنية محددة ومدى مهارتها في تحويل المدخلات أو الموارد إلى مخرجات بالتنوع والكمية والجودة المطلوبة وبيان مدى قدراتها في تطوير كفاءتها من بعد أخرى إضافة إلى تحسين درجة نجاحها في التقدم على الصناعات المثلثة عن طريقة غلبها على الصعوبات التي تعترضها وابتداع الأساليب الأكثر إنتاجاً وتطوراً في مجال عملها.¹

وتعد الكشوفات المالية التي تحضرها الإدارة المحاسبية في المؤسسة وسيلة مهمة ورئيسية في تقييم الأداء المالي.

تعرض كتب الإدارة المالية والمحاسبية مجاميع النسب المالية وتأخذ كل مجموعة حيزاً محدداً في عملية تقويم الأداء وبشكل عام فإن أغلب تقسيمات تلك النسب تحدد بالإطار التالي.²

1- مجموعة النسب التي تقيس القدرة على الوفاء بالالتزامات المالية القصيرة الأجل (نسب السيولة)

2- مجموعة النسب التي تقيس درجة المديونية

3- مجموعة النسب التي تقيس في إدارة الموجودات

¹ - حمزة محمود الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص. 85.

² - مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية. دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2007، ص. 31.

- 4- مجموعة النسب التي تقيس الربحية
5- مجموعة النسب التي تقيس قدرة الإدارة في تحقيق أداء عالي يرفع من القيمة السوقية لأسهمها في سوق الأوراق المالية والتي تسمى بالنسب التي تقيس العلاقة بين المنفعة والكلفة.

لقد حظي موضوع تقييم الأداء بأهمية كبيرة في الدول المتقدمة وخاصة ما بعد الحرب العالمية الثانية، كجزء من اهتمامها لأهمية تحقيق الاستخدام والتوزيع الأمثل للموارد المتاحة، انطلاقاً من إيمانها المطلق بأن المحافظة على معدلات النمو الاقتصادي أو زيادتها لا يعتمد على مدى وفرة أو ندرة الموارد الاقتصادية فقط فكما كان التركيز عليه سابقاً بل يعتمد أساساً على مدى الاستخدام والتوزيع الأمثل لتلك الموارد بين الاستخدامات المختلفة.¹

2- خطوات تقييم الأداء المالي:

يمكن تلخيص خطوات تقييم الأداء المالي بالخطوات التالية:

- 1- الحصول على مجموعة القوائم المالية السنوية وقائمة الدخل حيث أن من خطوات الأداء المالي إعداد الموازنات والقوائم المالية والتقارير السنوية المتعلقة بأداء الشركات خلال فترة زمنية معينة.
- 2- احتساب مقاييس مختلفة لتقييم الأداء مثل نسب الربحية والسيولة والنشاط والربح المالي والتوزيعات وتتم بإعداد واختيار الأدوات المالية التي تستخدم في عملية تقييم الأداء المالي.
- 3- دراسة وتقييم النسب وبعد استخراج النتائج يتم معرفة الانحرافات والفروقات ومواطن الضعف للأداء المالي الفعلي من خلال مقارنته بالأداء المتوقع أو مقارنته بأداء الشركات التي تعمل في نفس القطاع.
- 4- وضع التوصيات الملائمة معتمدين على عملية تقييم الأداء المالي من خلال النسب، بعد معرفة أسباب هذه الفروق وآثارها على الشركات للتعامل معها ومعالجتها.²

¹-محمود الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص.86.

²-كاظم جاسم العيساوي، دراسة الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات. دار المناهج للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، عمان، 2002، ص.100.

المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي عن طريق النسب المالية

يعتبر التحليل المالي باستخدام النسب المالية من أكثر الوسائل استخداماً لتقييم أداء المؤسسة بل إن التحليل المالي هو الأداة الرئيسية لتقييم الأداء سواء على مستوى المؤسسة أو على المستوى الكلي.

1-تقييم الأداء حسب تحليل السيولة ونسب هيكل رأس المال

1-1 نسب تحليل السيولة: وتظهر أهمية هذه النسب في أنها نفس الملاءة للمؤسسة بالأمد القصير أو بمعنى آخر مقدرة المؤسسة على تسديد الالتزامات المالية الثابتة.¹

تهدف هذه المجموعة من النسب إلى تحليل وتقييم مركز رأس المال العامل كما توضح لنا مقدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها في الآجال القصيرة كما تقيس التوازن المالي والإجمالي وتتناول هذه النسب كما يلي:²

1-1-1 نسبة التداول: نسبة التداول لقياس مدى كفاية الأموال المستثمرة في أصول عاملة تتمتع بخاصية قابليتها للتحويل السريع إلى نقدية لتغطية ما يستحق على المشروع من التزامات قصيرة الأجل.

نسبة التداول = الأصول المتداولة على الخصوم المتداولة

1-1-2 نسبة السيولة السريعة: تهدف إلى التحقق من مقدرة المنشأة التزاماتها من الخصوم المتداولة دون الاضطرار إلى بيع جزء من الأصول التي يصعب بيعها دون تعرضها لخسارة

نسبة السيولة = الأصول المتداولة - الأصول صعبة التحويل إلى نقدية على الخصوم المتداولة

1-1-3 نسبة النقدية أو نسبة السداد السريع: تحسب هذه النسبة تحقيقاً للدقة القصوى في قياس السيولة، حيث تقيس درجة كفاية الأصول السائلة في سداد الالتزامات قصيرة الأجل دون اللجوء إلى تصفية أي أصول متداولة أخرى.

النسبة النقدية = متوسط النقدية على الخصوم المتداولة.

1-1-4 نسبة رأس المال العامل إلى الأصول المتداولة: يقصد بصافي رأس المال العامل الفرق بين الأصول المتداولة والخصوم المتداولة ولذلك توضح هذه النسبة مقدار الجزء الذي يتبقى للمؤسسة للتشغيل بعد سدادها لالتزاماتها الجارية .

نسبة رأس المال العامل إلى الأصول المتداولة = صافي رأس المال العامل على الأصول المتداولة _10"

¹-محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص.51.

²-خالد الراوي، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي. دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص.60.

1-2-نسبة تحليل هيكل رأس المال:

يتكون هيكل رأس المال من مجموع القروض طويلة الأجل والأسهم الممتازة وحقوق الملكية وتهدف نسبة الموارد المالية طويلة الأجل التي تم الحصول عليها من الغير.

نسبة هيكل رأس المال=القروض طويلة الأجل على مجموع هيكل رأس المال³⁶⁰"1

2- تقييم الأداء بتحليل النشاط وتحليل الربحية:

1-2- نسب تحليل النشاط:

تقيس نسب تحليل النشاط مدى كفاءة الإدارة في توليد المبيعات من الأصول المتاحة للاستغلال أي تقيس مدى الكفاءة في إدارة الأصول ومن النسب التي تهتم بها المؤسسة نجد:

1-1-2 مدة دوران الزبائن: تغطي هذه النسبية المدة الممنوحة للزبائن لتسديد ما عليهم وتعطى هذه النسبة بالعلاقة التالية:

معدل دوران الزبائن=الزبائن+أوراق القبض/رقم الأعمال_360

2-1-2 مدة دوران الموردين: تبين لنا هذه النسبة المدة الممنوحة من طرف الموردين للتسديد وتحسب بالعلاقة التالية:

مدة دوران الموردين=الموردين+أوراق الدفع على المشتريات السنة_360

2-1-3 مدة دوران المخزونات: تعمل المؤسسة على جعل هذه السنة في أدنى قيمة لها ويمكن إيجاد مدة دوران المخزون كما يلي:

مدة دوران البضائع=متوسط المخزون على تكلفة شراء البضاعة_360

مدة دوران المواد الأولية=متوسط المخزون على تكلفة شراء المواد الأولية_360

مدة دوران المنتجات التامة=متوسط المخزون على تكلفة الإنتاج المباع_360

¹-محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، دار الهناء للتحليل الفني، الإسكندرية، 2009، ص.ص.357-361.

2-2 تحليل الربحية:

توضح نسب الربحية مدى قدرة المؤسسة على توليد الأرباح من المبيعات أو من الأصول المتاحة خلال العام وبالتالي مدى قدرة الإدارة على تحقيق الهدف الرئيسي للمؤسسة وهو الربحية وبالإضافة إلى أهمية هذه المجموعة من النسب للإدارة شأنها في ذلك شأن مجموعات النسب السابق الإشارة إليها فإن نسب الربحية تهم أيضا الملاك وأصحاب القروض طويلة الأجل.¹

¹-مرجع سبق ذكره، ص.362.

المطلب الثالث: أهمية الأداء المالي

تنبع أهمية الأداء المالي بشكل عام في أنه يهدف إلى تقويم أداء الشركات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن لهم مصالح مالية في الشركة لتحديد جوانب القوة والضعف في الشركة والاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد قرارات المالية للمستخدمين.¹

وتنبع أهمية الأداء المالي أيضا وبشكل خاص في عملية متابعة أعمال الشركات وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح إجراءاتها التصحيحية وترشيد الاستخدامات العامة للشركات واستثماراتها وفقا للأهداف العامة للشركات واستثماراتها وفقا للأهداف العامة للشركات والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على الاستمرارية والبقاء والمنافسة.

حيث أن الأداء المالي يمكن أن يحقق للمستثمرين الأهداف التالية:²

- يمكن للمستثمرين متابعة ومعرفة نشاط الشركة وطبيعته وكما يساعد على متابعة الظروف الاقتصادية والمالية المحيطة، وتقدير مدى تأثير أدوات الأداء المالي من ربحية وسيولة ونشاط ومديونية وتوزيعات على سعر السهم
- يساعد المستثمر في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتفسير البيانات المالية وفهم التفاعل بين البيانات المالية لاتخاذ القرار الملائم لأرباح الشركات.
- ومنه فإن الموضوع الأساسي للأداء المالي هو الحصول على معلومات تستخدم لأغراض التحليل المناسبة لصنع القرارات.

وبشكل عام يمكن حصر أهمية الأداء المالي في أنه يلقي الضوء على الجوانب التالية:

- تقييم ربحية الشركة
- تقييم سيولة الشركة
- تقييم تطور نشاط الشركة
- تقييم مديونية الشركة
- تقييم تطور توزيعات الشركة

¹محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص.46.

²دونالدو وترز، 101 طريقة لتطوير أداء الشركات. الطبعة الأولى، دار الفاروق للنشر والتوزيع، مصر، 2002، ص.17.

-تقييم تطور حجم الشركة

لذلك يتم تحديد المؤشرات التي توفر للشركة أدوات وطرق تحليل الأداء المالي, حيث أن الغرض من تقييم الربحية وتحسينها هو تعظيم قيمة الشركة والغرض من تقييم السيولة هو تحسين قدرات الشركات في الوفاء بالالتزامات أما الغرض من تقييم النشاط هو معرفة كيفية توزيع الشركة لمصادرهما المالية واستثمارها والغرض من تقييم الرفع المالي لمعرفة مدى اعتماد الشركة على التمويل الخارجي والغرض من تقييم التوزيعات معرفة سياسة الشركة في توزيع الأرباح أما الغرض من تقييم حجم الشركة فهو يزودها بمجموعة من الميزات ذات أبعاد اقتصادية بالإضافة إلى تحسين القدرة الكلية للشركة.¹

¹-دونالدو وترز, مرجع سبق ذكره, ص. 18.

خلاصة

يعد الأداء المالي ذا أهمية كبيرة للشركات التي تطمح للنمو والتوسع لذلك حظي موضوع الأداء المالي على اهتمام واسع النطاق على الصعيدين المحلي والعالمي ومن هنا أدى تقييم الأداء المالي عن طريق القوائم المالية إلى ضرورة استعمال المؤشرات أو النسب المالية التي لها أحسن المتطلبات لشرح وفهم تقييم الأداء المالي بأنسب الطرق لتوضيح أن القوائم المالية أو ما يسمى بالبيانات المالية تسمح باتخاذ القرارات وترشيدها وتدل كذلك أن الأداء الجيد يكمن في سلامة وصحة القوائم المالية المدروسة بالمؤسسة وفي الأخير تهدف المؤسسات إلى التطور والنمو الاقتصادي.

تمهيد

بعدما تطرقنا في الفصلين السابقين إلى الأسس النظرية للقوائم المالية من خلال عرض أنواع القوائم المالية وكذلك أهم المؤشرات المالية المستخدمة في عملية تقييم أداء المؤسسة والتعرف على حقيقة الوضع المالي لها، ومنه سنحاول في هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على أرض الواقع وقد وقع اختيارنا على مؤسسة ORAVIO لتربية الدواجن باعتبارها مؤسسة ذات طابع إنتاجي حيث أنها أحسن مثال لتطبيق فيها هذه الدراسة من أجل التعرف على حقيقة الوضع المالي لها من حيث تقييم الأداء عن طريق القوائم المالية الموجودة بهذه المؤسسة محل الدراسة ومن أجل الوصول إلى هذا الهدف سيتم التطرق في هذا الفصل إلى التعريف بالمؤسسة، بالإضافة إلى تقييم الأداء المالي للمؤسسة باستخدام المؤشرات المالية السابقة الذكر.

وعلى هذا الأساس قمنا بتناول المباحث التالية:

المبحث الأول:عموميات حول المؤسسة.

المبحث الثاني:تقييم الأداء المالي في مؤسسة ORAVIO

المبحث الثالث: تقييم الأداء في المؤسسة عن طريق التحليل المالي للميزانية وحساب النتيجة.

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة

المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتطورها.

الديوان الوطني القومي يعتبر من الوحدات الأثني والثلاثين الموروثة عن العهد الاستعماري والموزعة عبر الوطن.

تم تأسيس هذه الوحدة سنة 1952 من طرف الشركة الإسبانية «makala» ورممت من طرف الديوان القومي لأغذية الأنعام بـ 4-4-1969 وهذا تحت إشراف وزارة الفلاحة والصيد البحري بشكل مؤسسة عمومية ذات نشاط إنتاجي لأغذية الأنعام مركزها الرئيسي الجزائر العاصمة.

مرت هذه المؤسسة بعدة تحولات نتيجة الإصلاحات الاقتصادية ذات رأس مال إجمالي قدر بـ 7.000.000.000 د ج حيث أصبحت مؤسسة ذات تسيير لا مركزي وسميت بـ ONAB حيث أدمجت فيها المؤسسات الثلاث:

ORAVIO وOREVI وORAC حيث كانت هذه الشركات في حالة انهيار وإفلاس فقرر ONAB.

دمجهم ليصبحوا شركة ومنظمة واحدة تحت قيادتها حيث ساهمت برأس مال قدره 80% والشركات الثلاث الأخرى ساهمت بـ 20% من رأس المال وكان هذا كله بتاريخ ماي 1998 وحولت:

ORAVIO إلى GAO وتقع في ناحية الغرب

OREVI إلى GAE وتقع ناحية الشرق

ORAC حولت إلى GAC وتقع هذه الأخرى في الوسط

وكل هذه النواحي تتعامل مع المديرية المركزية الشركة القابضة ONAB الوحدة UAB محل الدراسة هي مجمع تربية الدواجن للغرب GAO-ORAVIO والذي أنشأ بـ 19-1-1998 برأس مال قدره 7.000.000.000 د ج وارتفع إلى 7.003.000.000 د ج مقرها مستغانم وتوظف حاليا 86 عامل.

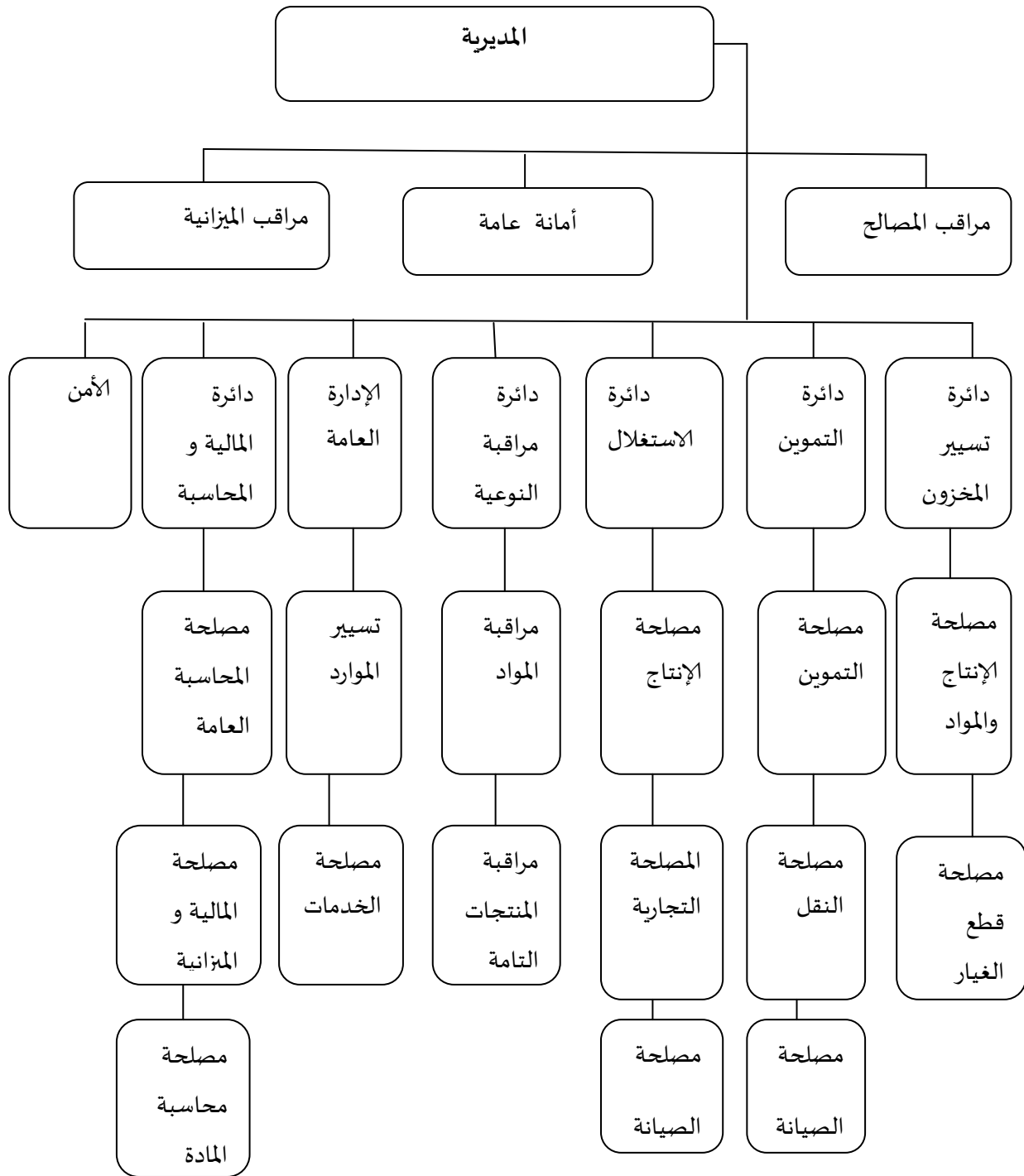
يقتصر عمل الوحدة على الإنتاج والبيع والمديرية تابعة للمؤسسة الأم ORAVIO المتواجدة بصلامندر، مستغانم وتعتبر السلطة المشرفة عليها كما أنها المسؤولة والمتحكمة بالأسعار وكذا المصدرة للأوامر في إنتاج منتج معين أو تغييره وهي مسؤولة عن سير الوحدة محل الدراسة ومعالجة أي طوارئ كما أنها تتحمل النتيجة.

هذه الوحدة تنتهي إلى الغرب وتضم سبع وحدات فرعية: وهران، مستغانم، تلمسان، سيدي بلعباس، تيارت، بشار، البيض، وستة مراكز لتربية الدواجن بشكل شركات والتعامل يكون مع بعضها البعض وهذا لسد حاجاتها الضرورية والتبادل المشترك للمواد الأولية.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

- تعريف التنظيم: تعني كلمة التنظيم التجديد وهو يشكل الإطار الذي يجب أن تعمل المؤسسة ضمنه ويمكن تعيين الجهات المعنية به فيما يلي:
- المدير العام والمساعدون: مهامهم وضع الأهداف والسياسات رؤساء الإدارة والمصالح: وظيفتهم تنحصر ضمن تطبيق تلك القرارات الخاصة بإنجاز الأهداف والسياسات المسطرة.
- الهيكل التنظيمي: هو مخطط يمثل مجموع شياكل المؤسسة الموجودة بين المصالح كما أنه أحيان وسيلة للإعلام الداخلي لأنه يقوم بترتيب وضعية كل عامل في المؤسسة ويبين معظم المهام المؤداة من طرف المصالح والأشخاص فهو يلعب دورا هاما في المؤسسة ويمتاز بسرعة التنفيذ وبالبساطة والسهولة.
- الهيكل الخاص بالوحدة: تحتوي المديرية العامة للوحدة على مراقب المصالح ومراقب الميزانية وأمانة المدير وتتكون هذه الأخيرة من ستة دوائر وتتفرع بدورها إلى مصالح كما هو مبين في الهيكل الآتي:

الشكل رقم (I-III): الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: وثائق المؤسسة

من خلال دراسة الهيكل التنظيمي لوحدة مستغانم يتضح أن هذا الهيكل وضع وفق التقسيم حسب الوظائف كما يتضح وجود نوع من التنسيق بين مختلف الأقسام.

إن حجم هذه الوحدة من النوع المتوسط حيث يبلغ عدد عمالها 154 عامل موزعين حسب أعمالهم وذلك ما يظهره الجدول التالي.

جدول (I-III): عدد العمال الموزعين حسب مهمتهم

البيان	عدد العمال	%
الإدارة	88	57
الأمن	25	16
عمال الإنتاج	41	27
المجموع	154	100

المصدر: وثائق المؤسسة

التعليق:

نلاحظ إن الأغلبية المقدره ب 57 من عمال هذه الوحدة يمثلون الإدارة كما أن 16 يمثلون الأمن في حين أن عمال الإنتاج نسبتهم ب 27 فقط. وما يمكن ملاحظته هو أن نسبة عمال الإنتاج تعتبر قليلة ما دامت هذه الوحدة إنتاجية.

المطلب الثالث: دوائر المؤسسة

❖ دائرة المحاسبة والمالية:

هو القسم المختص بتجميع وتبويب البيانات المالية ومن ثم إعداد قيود اليومية و الترحيلات إلى إعداد القوائم الختامية.

والمختص أيضا بإدارة الأموال بالشركة من مصروفات و مقبوضات وتوجيهها إلى إدارة الموارد المالية الداخلة والخارجة

وتقوم بتسجيل وتبويب التعاملات المالية وعرضها بشكلها التاريخي بدون الاهتمام بالقيمة الحالية (للأصل أو القرض) في شكل قوائم مالية، منها ما يبين الوضع المالي للمنشأة كالميزانية، ومنها ما يوضح الأداء التجاري لها خلال مدة معينة كقائمة الدخل.

❖ دائرة تسيير المخزون:

هو القسم الذي يلي حاجيات الزبائن العملية والإنتاجية من المواد

المخزنة تقوم بتزويد قطاع الإنتاج بالمواد اللازمة (طلبات)، وكذا مستلزمات الصيانة وقطع الغيار واللوازم الضرورية للمحافظة على الطاقة الإنتاجية وضمان استمرارية العمليات الإنتاجية.

كما تساعد على تحقيق التوازن في تدفق المواد الأولية والأجزاء والمعدات والمهمات الضرورية لمقابلة الاحتياجات التشغيلية كما، تقدم المخازن لإدارة الإنتاج المواد في الوقت المطلوب و بالكميات المطلوبة لمقابلة الجداول الزمنية الموضوعية و تكون على استعداد لتلقي الكميات الجاهزة التامة الصنع في أي وقت من الأوقات، كما تكون مسئولة عن استلام مخلفات الإنتاج أو بواقي الصناعة بالمقابل من واجب إدارة الإنتاج الإعلام عن جميع التغيرات أو التعديلات في جداول الإنتاج وخاصة عندما يستدعي الأمر زيادة أو تخفيض الكميات المخزنة.

❖ دائرة التموين و النقل:

وهو القسم الذي يساهم في تحديد الحاجات الأساسية التي يجب استيرادها، وتوفيرها دائماً، مثل: المواد الأولية التي تعتبر جزءاً من العمل الرئيسي لبعض الشركات، ويحرص على تطبيق الاستراتيجيات التي تساهم في تجنب حدوث أي نقص بالمتطلبات الأساسية التي يجب توفيرها في الوحدة، يعمل على تنسيق وتزويد أقسام المؤسسة بحاجاتها الأولية، تحرص على التأكد من جودة المواد، والمشتريات المطلوبة قبل البدء باستخدامها فعلياً. المحافظة على توفير الكمية المناسبة للمواد المخصصة للإنتاج في المخازن.

* كما أنها تتفرع إلى ثلاثة أقسام رئيسية:

- قسم المشتريات: هو القسم الذي يهتم بشراء كافة المواد التموينية المطلوبة سواء كانت مواد إنتاجية، أو تُستخدم في الوظائف المكتبية، والإدارية، أو في الأعمال الميدانية.

-قسم المتابعة: هو القسم الذي يتابع عملية الشراء منذ بدايتها حتى نهايتها، ويتأكد من الحصول على كافة المواد المطلوبة من أجل تزويدها للمخازن، أو لاستخدامها مباشرة في الإنتاج.

- قسم المراجعة: هو القسم الذي يتأكد من نجاح كافة أقسام وظيفة التمويل بتحقيق المهام المطلوبة وفقاً للمعايير والخطط المتفق عليها مسبقاً.

❖ دائرة الإنتاج:

تلعب إدارة الإنتاج دوراً أساسياً في العملية الإنتاجية للوحدة و عن طريقها تحقق المنشأة أغراضها الأساسية. وتضم إدارة الإنتاج مجموعة من النشاطات المشاركة في:

- التصميم.
 - الموارد (العتاد والمال والبشرية).
 - الجدولة.
 - ترسيم النشاطات الإنتاجية.
 - مراقبة نشاطات الإنتاج.
 - تحديد خصائص العمليات.
 - إيصال المنتجات المطلوبة للعملاء وذلك من خلال:
 - أ- الإنتاج بكميات تتناسب مع الطلب المتوقع.
 - ب- تقديم المنتجات المطلوبة في الوقت المناسب للعميل.
 - ج- إنتاج المنتجات (سلعة أو خدمة) بمستوى الجودة المرغوب به من قبل العملاء.
- هدفها هو الوصول لأداء أحسن للنشاطات بالتحسين المتواصل لسلسلة المسارات من المومنين حتى الزبائن. وهي الجزء المسؤول عن كل الأنشطة المتعلقة مباشرة بإنتاج المنتجات. وعن تجميع وتهيئة المدخلات المطلوبة ومعالجتها ومن ثم تحويلها للمنتجات المرغوب فيها.

❖ دائرة تسيير الموارد البشرية:

- وتعمل هذه المصلحة على مساعدة الإدارة العليا، مجلس الإدارة أساسا، في تحديد السياسات المرتبطة بالموارد البشرية، وفي تحقيق التكامل بين استراتيجية الموارد البشرية والبرامج واستراتيجية المؤسسة في النمو والتطور.
- التعرف على المشاكل (المتعلقة بالأفراد) وتحديد مواقعها وطبيعتها.
- متابعة المسار المهني للموظف من بداية إلى نهاية التوظيف
- تسيير ملفات المستخدمين حسب الآتي:
- إنجاز قرارات التربص.
- إنجازات قرارات التثبيت.
- إنجاز قرارات العطل المرضية الطويلة المدى.
- التكفل، الشطب، الانتداب.
- التحويلات عن طريق الحركة العادية أو الإدارية.
- الإجازات والعقوبات.
- التأهيل والترقية إلى مناصب عليا.
- إنجاز القوائم الاسمية لجميع المستخدمين موقوفة إلى غاية: 31 ديسمبر من كل سنة.
- ملفات التقاعد على مستوى الصندوق.
- جميع العمليات السابقة الذكر معظمها يخضع للتأشيرة من قبل مصالح الرقابة المالية وتبليغ القرارات المؤشرة إلى مصالح الوظيفة العمومية..
- إنجاز حصيلة الشغل.
- متابعة المسار المهني للموظف من بداية إلى نهاية التوظيف.

❖ دائرة مراقبة النوعية:

- تتكون من عدة مراحل
- أمين مخزن: يقوم بتفقد المواد المستوردة ونوعيتها قبل الالتحاق بالمخازن فان كان مشكل في نوعيتها لا يسمح بتخزينها .
- المشرف على الميزان: بعد عملية مراقبة المواد الولية تمر الحمولة على الميزان وبعد ذلك تخزن في المخازن مستودعات (مطامير) وبعدها توزن الشاحنة فارغة للحصول على النتيجة الصافية .

مراقب الجودة والتنوعية: مهمته مراقبة كل ما تطرقنا إليه سابقا وله علاقة بالمصلحة تسيير المخزون كما يراقب عملية التصنيع بداية بإتباع المقادير المناسبة (صوجا-ذرى-فوسفات) للحصول على المنتج المطلوب بعد عملية التصنيع توضع في أكياس ذات 50 كلغ، وبعدها توزن الحمولة حسب الطلبية للزبائن.

المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي في المؤسسة

سنتناول في هذا المبحث دراسة نشاط المؤسسة وتحليل المشتريات والمبيعات لتقييم أداء المؤسسة وحدة تغذية الأنعام.

المطلب الأول: تحليل المشتريات و المبيعات في المؤسسة.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى تحليل مشتريات وحدة تغذية الأنعام

1. تحليل المشتريات:

المشتريات هي مجموعة المواد الأولية التي تحصل عليها المؤسسة لتقوم بتحويلها للحصول على منتجات تامة الصنع موجهة للبيع.

الجدول رقم(III-II): تطور نظام المشتريات في وحدة تغذية الأنعام U.A.B مستغانم.

البيان	2013	2014	2015
المشتريات	600811280,84	422937467,74	437583707,87
	%15	6%	3%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحقين رقم:(1-2-3-4-5-6)

من خلال الجدول أعلاه التي بين لنا تطور نظام المشتريات خلال السنوات المدروسة حيث نلاحظ تناقص مستمر في المشتريات وهذا التناقص ناتج عن عدم توفر المادة الأولية، بينما في سنة 2015 نلاحظ تزايد ملحوظ في المشتريات مقارنة بسنة 2014.

و يعود هذا السبب في تناقص ميزانية المؤسسة التي لم تتمكن من توفير المادة الأولية في الوقت المناسب.

2. تحليل المبيعات:

سوف نتطرق إلى تحليل مبيعات وحدة تغذية الأنعام

❖ تحليل رقم الأعمال:

رقم الأعمال هو مجموع مبيعات السلع أو المواد أو مجموع الخدمات المحققة والمقدمة من طرف المؤسسة للغير خلال دورة الاستغلال.

الجدول رقم(III-III): تطور رقم الأعمال وحدة تغذية الأنعام UAB مستغانم

البيان السنوات	2013	%	2014	%	2015	%
رقم الأعمال	748119768,64	20,06	543969987,5	_27,28	551241949,80	1,33%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملحقين رقم: (1-2-3-4-5-6).

التعليق:

من خلال الجدول أعلاه الذي يبين لنا تطور رقم الأعمال خلال السنوات المدروسة نلاحظ تزايد مستمر في رقم الأعمال, هذا الارتفاع ناتج توسع السوق التي تغطيها منتوجات الوحدة لزيادة الحصة السوقية, بينما في السنوات الأخيرة 2014,2015 نلاحظ تناقص في رقم الأعمال مقارنة بالسنوات الماضية ويعود سبب هذا إلى المنافسة في السوق خاصة المؤسسات الخاصة المنافسة لمؤسسة وحدة تغذية الأنعام وكذلك عدم توفر المادة الأولية.

المطلب الثاني: عملية الشراء والبيع في المؤسسة

لكل مؤسسة إنتاجية وظيفة بيع وشراء وهذا ما سنتعرف عليه من خلال سيرهاتين العمليتين في مؤسسة وحدة تغذية الأنعام.

1- عملية الشراء:

تسير عملية الشراء في مؤسسة إنتاجية لوحدة أغذية الأنعام بمستغانم حسب قواعد وأسس قانونية وذلك للإنتاج الأمثل للمؤسسة.

إن عملية الشراء تتم في المؤسسة خلال شهر ولكن حتى تكون هناك طلبية لإنتاج منتج تم الطلب عليه بحيث يتم إعداد سند طلبية شراء المواد الأولية بالكمية التي يحتاجها في إعداد المنتج المعني وبنوعية المواد الأولية التي بحاجة إليها، ويتم شرائها من أماكن مختلفة مثلا من مؤسسة خاصة أو مؤسسة حكومية فبعدها تتحصل المؤسسة على طلبية المواد الأولية يتم إدخالها إلى المؤسسة بعد استلام سند وصول البضاعة مرفقة بفاتورة البضاعة يتم إدخال البضاعة إلى المخزن ليتم نقلها إلى معمل الإنتاج بحيث تعرق هذه المؤسسة بأنها لا تقوم بشراء المواد الأولية حتى تكون هناك طلبية بيع ليتم شراء مواد أولية تدخل في إنتاج المنتج المطلوب بالكمية المطلوبة والنوعية أيضا ويسلم إلى الزبون بعد تسديده ثمن المنتج وبهذا تنتهي عملية الشراء لتبدأ عملية البيع.

2- عملية البيع:

تتم عملية البيع في مؤسسة إنتاجية لوحدة تغذية الأنعام بمستغانم حسب قواعد وأسس قانونية وذلك للتسيير الأمثل للمؤسسة.

إن عملية بيع المواد التامة للزبون تتم عن طريق إيداع ملف مصلحة البيع لتلبية الطلب، والملف متكون من:

-بطاقة فلاح

-شهادة بيطرية حسب المهنة الموجهة إليه

-يودع طلبية لتلبية حاجته في المصلحة

تقوم مصلحة البيع بتوفير الجو الملائم للزبون وذلك بإتباعه خطوة بخطوة باتجاه المصالح حيث تعطيه وصل تسليم البضاعة حتى تقوم مصلحة بتحويل المواد الأولية إلى منتج مصنع.

ثم تقوم مصلحة التخزين مرفقة بالوثائق المعمولة من طرف الزبون لتقوم في النهاية بوزن العمولة المنتجة ثم تقوم مصلحة البيع بإذاعة فاتورة للزبون ثم تقوم مصلحة الأمن الداخلي بتحرير كل ما يوزع من المؤسسة.

المبحث الثالث: تقييم الأداء في المؤسسة عن طريق التحليل المالي للميزانية وجدول حسابات النتائج.

يتم التحليل المالي عن طريق عدة طرق ومن بين التي سنتطرق إليها في هذا المبحث طريقة التحليل الأفقي والرأسي للميزانية المالية إلى جانب جدول حسابات النتائج.

المطلب الأول: تحليل الميزانية

يعتمد التحليل الرأسي على دراسات العلاقات الكمية القائمة بين العناصر المختلفة للقوائم المالية بتاريخ معين، كما يعتمد التحليل الأفقي على دراسة بند من بنود القائمة المالية موضع التحليل وملاحظة الزيادة أو النقص مع مرور الزمن.

جدول رقم (III-IV): أصول الميزانية المالية المختصرة

الأصول	2013	2014	2015
أصول ثابتة AE	16115059,84	185776634,27	217856863,93
قيم الاستغلال VE	75797000,73	67007003,51	61101753,37
قيم محققة VR	719973899,38	851684089,76	1017949485,94
قيم جاهزة VD	2106521,86	6811537,57	1541028,07
مجموع الأصول	959028015,81	1111279265,11	1298449131,31

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على الملاحق (1-2-3-4-5-6)

جدول رقم (III-V): خصوم الميزانية المالية المختصرة

الخصوم	2013	2014	2015
أموال خاصة	681184328,21	753695626,74	845303962,80
ديون طويلة الأجل	30140058,42	24902179,86	22957627,35
ديون قصيرة الأجل	247703629,18	332681458,51	430187541,16
,16	959028015,81	1111279265,11	1298449131,31

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على الملاحق (1-2-3-4-5-6)

1- التحليل الأفقي للميزانية المالية

سوف نتطرق إلى عرض البيانات المالية لسنتي 2013 و 2015 أفقياً

جدول رقم (VI-III): التحليل الأفقي للميزانية المالية

مقدار التغير 2013	نسبة التغير 2013	مقدار التغير 2015	نسبة التغير 2015
24626040,43	15,28%	32080229,66	17,26%
-8789997,22	-11,59%	-5905250,14	-8,81%
131710190,38	18,29%	166265396,18	19,52%
4705015,71	223,35%	-5270509,5	-77,37%
152250249,3	15,87%	187169866,2	16,84%
24626040,43	3,61%	91608336,06	12,15%
-5237878,56	-17,37%	-1944552,51	-7,80%
332678981,14	134,30%	9750682,65	29,30%
152251249,3	15,87%	187169866,2	16,84%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملاحق (1-2-3-4-5-6).

التعليق:

نلاحظ أن هناك نمو ملحوظ بين سنتي 2013 و 2015 أي أن المؤسسة في حالة استقرار مالي فعلماً المحافظة عليه و الاستمرار.

2- التحليل الرأسي للميزانية المالية

سوف نتطرق إلى عرض البيانات المالية للسنوات 2013 و2014 و2015 عمودياً.

جدول رقم (VII-III): التحليل الرأسي للميزانية المالية

السنوات	2013	2014	2015
قيم الاستغلال	16,80%	16,71%	16,72%
قيم محققة	7,90%	"àé-	4,70%
قيم جاهزة	75,07%	76,63%	78,39%
مجموع الأصول	0,21%	0,61%	0,11%
أموال خاصة	100%	100%	100%
ديون طويلة الأجل	71,02%	67,82%	65,10%
ديون قصيرة الأجل	3,14%	2,24%	1,76%
مجموع الخصوم	25,82%	29,93%	33,13%
	100%	100%	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملاحق (1-2-3-4-5-6)

التعليق:

من خلال التحليل الرأسي يمكن معرفة نوع المؤسسة إذا كانت تجارية أو صناعية بحيث إذا كانت النسبة أكثر من 50% فالمؤسسة تجارية وإذا كانت أقل من 50% فهي صناعية ففي هذه الحالة نلاحظ أن معظم النسب أقل من 50% فمؤسسة وحدة تغذية الأنعام هي صناعية وتجارية في نفس الوقت.

وليس لدينا عسر مالي لأن نسبة ديون طويلة الأجل أقل من نسب قصيرة الأجل.

المطلب الثاني: جدول حساب النتائج

سوف نقوم بتحليل مكونات جدول حسابات النتائج للسنوات الثلاثة التالية 2013, 2014, 2015.

جدول رقم (VIII-III): جدول حسابات النتائج

السنوات	2013	2014	2015
إنتاج الدورة	74811768,64	543969987,50	551241949,80
إستهلاك الدورة	600211280,84	422937467,14	445747039,97
القيمة الاقتصادية المضافة	141247468,87	113683354,62	10549499,83
فائض الاستغلال الإجمالي	58272726	38563329,26	33966265,14
النتيجة العملية	45928420,77	154184305,74	27031926,55
النتيجة المالية	-	-	-
النتيجة العادية قبل الضريبة	45928420,77	154184305,74	27031926,55
النتيجة الصافية للعمليات العادية	46227457,70	153486054,67	26397345,79
نتيجة استثنائية	-	-	-
النتيجة الصافية	46227457,70	153486054,67	26397345,79

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملاحق (7-8)

-إنتاج الدورة:

إنتاج الدورة في وحدة تغذية الأنعام تعتبر مؤشرا هاما في تحليل نشاطها فمن خلال القيم المتحصل عليها في السنوات المدروسة يتضح أن نشاط الوحدة يركز على الجانب الإنتاجي باعتبارها وحدة تنتج أغذية الأنعام وهذا الإنتاج شهد تناقص في سنة 2014 مقارنة بسنتي 2013 و 2015

-إستهلاك الدورة:

يمثل استهلاك الدورة كل ما تستعمله المؤسسة للقيام بنشاطها الإنتاجي وهو متزايد في سنة 2013 وهذا راجع لتزايد إنتاج الدورة لسنة 2013 أما في سنتي 2014 و 2015 عرف تناقص في الإنتاج وهذا أيضا راجع لتناقص إنتاج الدورة لسنتي 2014 و 2015.

-القيمة المضافة للاستغلال:

تمثل القيمة المضافة للاستغلال الفرق بين إنتاج الدورة و استهلاكات الدورة هو شهد ارتفاع في سنة 2013 بينما انخفض في سنتي 2014 و 2015.

-فائض الاستغلال الإجمالي:

نلاحظ أن فائض الاستغلال الإجمالي يرتفع من سنة إلى أخرى حسب ارتفاع القيمة المضافة للاستغلال

-النتيجة العملية:

نلاحظ أن النتيجة العملية ترتفع في سنة 2013 ثم تشهد انخفاض ملحوظ في سنة 2014 ثم ترتفع في سنة 2015 مقارنة بسنة 2014 بحيث تكون عاجزة لتغطية تكاليفها وتحقق نتيجة سالبة.

-النتيجة المالية:

نلاحظ أن المؤسسة لا تقوم بأي عمليات مالية لذلك فنتيجة العمليات المالية معدومة.

-النتيجة العادية قبل الضريبة:

النتيجة العادية قبل الضريبة هي نفسها النتيجة العملية لأن قيمة النتيجة المالية معدومة

-النتيجة الاستثنائية:

نلاحظ أن النتيجة الاستثنائية معدومة

-النتيجة الصافية:

النتيجة الصافية هي نفسها النتيجة الصافية للعمليات العادية بحيث توجد ضريبة على أرباح الشركات لأن النتيجة الصافية لم تكن هي نفسها النتيجة العادية قبل الضريبة.

خلاصة

تطرقنا في هذا الفصل حول مؤسسة تغذية الأنعام UAB إلى التعريف بالمؤسسة نشأتها وتطورها وهيكلها التنظيمي كما تطرقنا إلى التعرف بدوائر المؤسسة ومنه طبقنا الدراسة النظرية الموصل إليها في الدراسة التطبيقية من خلال تقييم الأداء المالي للمؤسسة والتعرف على الوثائق المالية المستعملة وبالتحديد تخصصا في تحليل الميزانية المالية وحساب النتائج لتقييم أداء هذه المؤسسة, رغم تعدد أنواع القوائم المالية إلا أننا قمنا بتركيز على الميزانية وحساب النتائج لتقييم الوضع المالي وبالتالي تقييم أداء المؤسسة.

تواجه المؤسسات حاليا العديد من التحديات نتيجة ما يشهده عالم الأعمال من تطورات سريعة وعميقة في مجالات عدة سواء اقتصادية، اجتماعية، سياسية، تكنولوجية تنعكس بشكل أو بآخر على هذه الأخيرة وتجعلها في صراع دائم مع محيط يتميز بمنافسة شديدة ليس بالضرورة من أجل تحقيق تقدمها لكن غالبا يكون من أجل الحفاظ على بقائها.

كما أدى كبر حجم المؤسسات وتعقد وتشابك نشاطاتها وأعمالها وتضخم عدد المعطيات والمؤشرات وكثرتها إلى ضرورة توفير معلومات دقيقة تفيد بشكل فعال متخذي القرارات على كافة المستويات داخل المؤسسة ولم يغب دور القوائم المالية عن عالم التسابق الدائم حول تقييم وتحسين أداء المؤسسات لأن دقته وجودته هو الأساس الذي تبنى عليه القرارات الهامة التي تؤثر مباشرة على المؤسسة وبالتالي عملية اتخاذ وترشيد القرارات انطلاقا من التقارير المالية الصادرة عن المؤسسة وذلك من خلال حساب بعض المؤشرات والنسب المالية التي تكون أكثر دلالة، وعليه فالقوائم المالية هي مجموعة كاملة وغير منفصلة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تمكن إيصال أكبر قدر ممكن من المعلومات وتقديم صورة عن الوضعية المالية للمؤسسة وبالتالي هي الأداة التي يتم عن طريقها توضيح نتائج المعاملات .

وتهدف القوائم المالية والمتمثلة في الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، وملحق الكشوفات المالية إلى عرض صورة واضحة للمؤسسة من خلال الحرص على أن تكون هذه القوائم مقبولة لدى مستخدميها وتلبي كافة احتياجاتهم ، وهنا تأتي أهمية القوائم المالية في ترشيد القرارات التي تعتمد في المقام الأول على مدى صحة البيانات التي تحتويها، وبالتالي فالقوائم المالية تعتبر المنتج النهائي للمحاسبة ووسيلة أساسية لنشر المعلومات المالية والمحاسبية إلى مختلف المسيرين سواء كانوا من داخل المؤسسة أو من خارجها ومن تحقيق الغاية التي تسعى إليها.

الإجابة على الفرضيات:

- يعتبر تحليل القوائم المالية من أهم أدوات المستعملة في عملية تقييم أداء المؤسسات من خلال تحديد المشاكل التي تعاني منها، واتخاذ الإجراءات والقرارات اللازمة لها.
- يساهم تنوع القوائم المالية بالمؤسسة في تحديد الوضع المالي لها حاليا ومستقبلا.

النتائج:

بعد القيام بالدراسة النظرية والتطبيقية واختبار صحة الفرضيات ثم التوصل إلى:

- إن عملية تقييم الأداء لها فائدة كبيرة لذلك فإن أغلب الشركات بما فيها الشركة محل الدراسة تصدر تقارير عامة تشمل قائمة المركز المالي وقائمة الدخل والتدفق النقدي.

- هناك تقدم واضح لأداء الشركة الذي تبرزه القوائم المالية من ناحية تحقيق الأرباح و التطور.

- عدم مساهمتها في تدريب الكوادر والإطارات العاملة على مستوى المؤسسة.

-عدم توفر المادة الأولية مما أدى إلى تناقص المشتريات في بعض السنوات ويعود هذا السبب إلى ميزانية المؤسسة المحدودة.

-زيادة الحصة السوقية بسبب الارتفاع المستمر في رقم الأعمال وفي بعض السنوات ينخفض ويرجع هذا إلى المنافسة في السوق خاصة المؤسسات الخاصة.

التوصيات:

- ينبغي على الشركة محل الدراسة أن تؤكد على مسألة الإفصاح المحاسبي من حيث إظهارها لكافة المعلومات.
- من المهم جدا عند القيام بعملية تقييم الأداء مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الحالي أو مقارنة مع الشركات المنافسة.
- ينبغي على المؤسسة موضع الدراسة الاعتماد على الرسوم البيانية والمخططات في عملية إصدارها للتقارير سواء الفصلي أو السنوي لتوضيح بصورة جيدة للأرباح المنجزات.
- ينبغي الاستفادة من التحليل المالي في عملية مكافحة الفساد الإداري والمالي عن طريق تقييم الأداء.
- الرقابة المستمرة للقوائم المالية المستعملة في المؤسسة لتؤكد من مدى سلامتها وصحتها.

آفاق الدراسة:

إن معالجة جوانب هذه الدراسة يفتح المجال أمام مواضيع أخرى يمكن أن تساهم في إثراء هذه الدراسة أكثر، خاصة وأن موضوع القوائم المالية ودورها في تقييم الأداء له أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات التي تسعى للبقاء و الاستمرار.

وبناء على ذلك تم اقتراح مواضيع التي لها صلة بموضوع المذكرة:

- أثر القوائم المالية في تحليل الوضعية المالية للمؤسسة.
- الآفاق المستقبلية للقوائم المالية.
- القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد .

بالغة العربية

أولاً: الكتب

1. -أماني عامر, إدارة الموارد البشرية, دون دار النشر, دون بلد النشر, 2001,
2. -أحمد حلمي جمعة ، نظم المعلومات المحاسبية: مدخل تطبيقي معاصر ، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن، 2007.
3. -حمزة محمود الزبيدي, التحليل المالي: التقييم والتنبؤ بالفشل. مؤسسة الأوراق للنشر والتوزيع, عمان, 2000
4. -حمزة محمود الزبيدي, التحليل المالي: تقييم الأداء والتنبؤ للعمل. مؤسسة الأوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2000
5. -خالد الراوي, التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي. الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2000 .
6. ديلسر جاري, إدارة الموارد البشرية. دار المريخ, الرياض, العربية السعودية, 2003.
7. - سيد عبد المقصود ديبان ، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية، 2002.
8. -صلاح الدين حسن السيبي, نظم المحاسبة والمراقبة وتقييم الأداء في المصارف والمؤسسات المالية.، الطبعة الأولى، دار وسام للنشر والتوزيع، 1991
9. طارق حماد عبد العال, التقارير المالية أسس الأعداد وعرض والتحليل, دار الجامعة, مصر, 2005.
10. -عبد المحسن توفيق محمد, تقييم الأداء. دار النهضة, مطبعة الأخوة والأشقاء للطباعة , مصر, 1998
11. -عداي الحسين فلاح حسن, الإدارة الإستراتيجية. الطبعة الأولى, دار وائل للنشر, عمان, 2000.
12. -عبد الستار الليبي, الشامل في مبادئ المحاسبة, الجزء 1, الجزء 21, الطبعة الأولى، دار وائل للنشر, عمان, الأردن, 2008,
13. -عبد الستار الليبي, الشامل في المحاسبة. الطبعة الثانية، دار وائل, عمان, الأردن, 2010.
14. -فهيبي مصطفى الشيخ, التحليل المالي. الطبعة الأولى, 2008.
15. كتوش عاشور, المحاسبة العامة ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي. الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 2014.
16. -محمد يوسف مختاري, نظم المعلومات المحاسبية. الطبعة الأولى، دار وائل للنشر, عمان, 2001.
17. -محمد بوتين, المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية. متيجة للطباعة, الجزائر ، 2001.
18. -محمد عباس بدوي, المحاسبة المالية المتقدمة. دار الجامعة الجديدة, الإسكندرية, 2002.
19. -محمود صادق بازرعة, إدارة التسويق. دار النهضة العربية, القاهرة, 2002
20. -مؤيد راضي حنفر, غسان فلاح المطارنة, تحليل القوائم المالية. الطبعة الأولى ، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006
21. -محمد العبري, تعلم كيفية تحديد هيكلك المالي وقراءة فوائده المالية. دار الفكر الجامعي, الإسكندرية, 2007.
22. -مجيد الكرخي, تقويم الأداء باستخدام النسب المالية. الطبعة الأولى ، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان, 2007.
23. -محمد محمود الخطيب, الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات. دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 2009
24. -محمد عباس بدوي, المحاسبة وتحليل القوائم المالية. دار الهناء للتحليل الفني, الإسكندرية, 2009.

- 25.- نعيم دمر داوود، التحليل المالي: دراسة نظرية وتطبيقية. الطبعة الأولى ، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2012،
26. كاظم جاسم العيساوي، دراسة الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات. الطبعة الأولى ، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
27. دونالدو وترز، 101 طريقة لتطوير أداء الشركات. الطبعة الأولى، دار الفاروق للنشر والتوزيع، مصر، 2002

ثانياً: المذكرات

- 1- بن قنونة هوارية،-النظام المحاسبي المالي وآثاره على مكونات القوائم المالية. "دراسة حالة مؤسسة ترانس كنال 02 بوادي رهيو"،- مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، 2014-2015.
- 2- زين عبد المالك قياس -الإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي.- مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014-2015
- 3- صباح عبد القادر،-إعداد الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي على جودة التحليل المالي.- مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، 2011-2012.
- 4- عادل عشي، -الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم.-مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، قسم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2001-2002 .

ثالثاً: المجلات والجرائد

- 1- الجريدة الرسمية، للجمهورية الجزائرية، العدد 19، بتاريخ 25 مارس 2009 .
- 2- الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء. مجلة الباحث، العدد7، جامعة الجزائر 2009-2010،
- 3- عبد المليك مرهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية: مفهوم وتقييم. مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة، 2001.
- 4- محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسة في ظل معايير الأداء المتوازن. مجموعة العربية للتدريب والنشر، 2012-2013

العنوان	رقم الملحق
ميزانية السنة المالية (الأصول) للمؤسسة 2013-2012	I
ميزانية السنة المالية (الخصوم) للمؤسسة 2013-2012	II
ميزانية السنة المالية (الأصول) للمؤسسة 2014-2013	III
ميزانية السنة المالية (الخصوم) للمؤسسة 2014-2013	IV
ميزانية السنة المالية (الأصول) للمؤسسة 2015-2014	V
ميزانية السنة المالية (الخصوم) للمؤسسة 2015-2014	VI
جدول حسابات النتائج للمؤسسة 2013-2012	VII
جدول حسابات النتائج للمؤسسة 2015-2014	VIII
نموذج الميزانية المالية (الأصول)	IX
نموذج الميزانية المالية (الخصوم)	X
نموذج جدول حساب النتائج (حسب الطبيعة)	XI
نموذج جدول حساب النتائج (حسب الوظيفة)	XII
نموذج جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)	XIII
نموذج جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)	XIV
نموذج جدول تغير الأموال الخاصة	XV
نموذج جدول المؤونات	XVI
نموذج كشف الاستحقاقات للحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية	XVII
نموذج جدول الاهتلاكات	XVIII
نموذج جدول خسائر القيمة في التثبيلات والأصول الأخرى غير الجارية	XIX
نموذج جدول المساهمات	XX
نموذج جدول تطور التثبيلات والأصول المالية غير الجارية	XXI